



Handicapkonventionens betydning for dansk momsret

Elgaard, Karina Kim Egholm

Published in:
Momsloven 50 år

Publication date:
2017

Document version
Også kaldet Forlagets PDF

Citation for published version (APA):
Elgaard, K. K. E. (2017). Handicapkonventionens betydning for dansk momsret. I K. K. E. Elgaard, D. R. Jensen, & H. Stensgaard (red.), *Momsloven 50 år: festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov* (s. 105-151). Ex Tuto Publishing.

Momsloven

50 år



KARINA KIM EGHOLM ELGAARD,
DENNIS RAMSDAHL JENSEN & HENRIK STENSGAARD (RED.)

Momsloven

50 år

Ex Tuto
PUBLISHING
www.extuto.com

Karina Kim Egholm Elgaard, Dennis Ramsdahl Jensen & Henrik Stensgaard (red.)
Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov
Første udgave, første oplag

Denne bog er udgivet i december 2017 af EX TUTO PUBLISHING A/S. Grafisk tilrettelæggelse og sats af MERE.INFO A/S, som har anvendt LibreOffice/Linux samt skrifterne Baskerville Original og Cronos designet af henholdsvis FRANTIŠEK ŠTORM i 2000 og ROBERT SLIMBACH i 1996. TOVE MØGELVANG-HANSEN har stået for korrekturlæsning af manuskriptet. Forlagsredaktion: JAN TRZASKOWSKI. Bogen er trykt på Munken Pure 120 g/m² af NARAYANA PRESS, der ligger på Gyllingnæs syd for Odder. Indbindingen er udført af BUCHBINDEREI S.R. BÜGE GMBH i Celle. Ved at bruge FSC-certificeret papir støtter vi bæredygtig skovforvaltning.

Copyright © 2017 the editors and authors
Printed in Denmark 2017
ISBN 978-87-420-0009-0

Ex Tuto Publishing A/S
Toldbodgade 55, 1.
DK-1253 København K
www.extuto.com



Bogudgivelsen er finansieret af
Dansk Skattevidenskabelig Forening

FairPublishing

Kapiteloversigt

MOMSSYSTEMET FØR, NU OG FREMOVER	19
1. EU VAT: 50 Years: A Unique Regional Experience	21
<i>Donato Raponi, Partner at Taj, Law Firm, Paris</i>	
2. Historisk tilbageblik på momslovgivningen	37
<i>Director Lars Rasmussen & partner Cliff Kristoffersen, Deloitte</i>	
3. Fremtidens momssystem – udfordringer set fra erhvervslivets side	59
<i>Skattepolitisk chef Jacob Ravn & Fagchef for moms, regnskab og revision Ulla Brandt, Dansk Erhverv</i>	
RETSKILDESPØRGSMÅL I MOMSRETEN	75
4. The Ne Bis In Idem Principle in VAT Cases and the EU Charter of Fundamental Rights	77
<i>Professor, dr. dr. h.c. Ben J.M. Terra</i>	
5. VAT and the Refugee Crisis: Human Rights, Gender, EU VAT Gap, and EU Tax Policies	85
<i>Associate Professor Cristina Trenta, Örebro University</i>	
6. Handicapkonventionens betydning for dansk momsret	105
<i>Adjunkt, ph.d. Karina Kim Egholm Elgaard, Københavns Universitet</i>	
7. Retskildeovervejelser på momsrettens område – er der knas i forholdet til EU-retten?	153
<i>Professor, ph.d. Dennis Ramsdahl Jensen & professor, ph.d. Henrik Stensgaard, Aarhus Universitet</i>	

<u>DIGITALISERINGEN OG DEN NY ØKONOMIS</u>	
<u>UDFORDRINGER TIL MOMSSYSTEMET</u>	183
8. Deleøkonomi – hvilke udfordringer står momssystemet overfor?	185
<i>Partner Lars Loftager Jørgensen & partner Thomas Svane Jensen, Deloitte</i>	
9. European Value-Added Taxation of the Digital Economy	207
<i>Professor Björn Westberg, Jönköping University</i>	
10. Momsfritagelsen for aviser på digital rejse	221
<i>Advokat Mette Christina Juul, Justitia</i>	
11. Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?	241
<i>Associate Professor Oskar Henkow, Lund University</i>	
<u>UDFORDRINGER I RELATION TIL MOMSSYSTEMETS</u>	
<u>ANVENDELSESOMRÅDE OG MOMSFRTITAGELSERNE</u>	255
12. Datacentralisering og momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c	257
<i>Advokat Tom Kári Kristjánsson & advokat Jakob Krogsøe, Plesner</i>	
13. Momsfritagelsen for forvaltning af investeringsforeninger – udvalgte problemstillinger	271
<i>Senior manager, LL.M. Helene Ruby Brandt & partner, ph.d. Anders Strandet Jepsen, PwC</i>	
14. Når formålet med leverandørens virksomhed indebærer legale neutralitetsbrud	287
<i>Advokat Robert Mikelsons, NJORD Law Firm</i>	
15. The Right to Deduct VAT for Mixed Activities: A Swedish-Austrian Comparison	307
<i>Professor, Iur Dr. Eleonor Kristoffersson, Örebro University</i>	
16. Offentlige virksomheder og institutioner udvikler sig i takt med momsloven	321
<i>Momsdirektør Søren Engers Pedersen, Timetax A/S</i>	

17. Levering mod vederlag – udvalgte grænsedragningstilfælde 335

*Director Casper Bjerregaard Eskildsen, partner Claus Bohn-Jespersen &
partner Flemming Lind Johansen, KPMG Acor Tax*

PROBLEMSTILLINGER VED HANDEL OVER LANDEGRÆNSER 347

**18. Bør Norge ændre sine regler for tjenesteleveranser over
landegrensene? 349**

Førsteamanuensis, ph.d Anders Mikelsen, Handelshøyskolen BI

19. Cross Border Rulings (CBR) – et EU-pilotprojekt 373

Lektor, ph.d. Jette Thygesen, Syddansk Universitet

Indholdsfortegnelse

Forord	17
MOMSSYSTEMET FØR, NU OG FREMOVER	19
1. EU VAT: 50 Years: A Unique Regional Experience	21
1. The EU VAT system	21
1.1. EU VAT: A gradual approach	22
1.2. The Action Plan	26
1.2.1. The aim of the Action Plan	26
1.2.2. Definitive arrangements—cross-border transactions	28
1.3. E-commerce	32
1.3.1. VAT rates	34
2. Conclusion	35
2. Historisk tilbageblik på momslovgivningen	37
1. Den første rigtige momslov	38
2. Den første implementering af EFs momsregler	41
3. Den anden lidt større tilpasning af momsloven til EF direktivet	43
4. Udvidelsen af momspligten fra 2009 – med virkning fra 2011	46
5. Så fik vi moms på rejser ... eller gjorde vi?	48
6. Grunde og nye bygninger	54
7. Afslutning	57
3. Fremtidens momssystem – udfordringer set fra erhvervslivets side	59
1. Midtvejskrisen	59
2. Fra MOSS'en til BOSS'en	61
3. E-handel – udfordringer for nationale momssatser	62
4. Lønsumsafgift – Moms på finansielle ydelser	63
5. Momsmæssig konkurrenceforvridning i forhold til det offentlige	64
6. Momssatser – differentierede momssatser	65
7. National omvendt betalingspligt	66
7.1. Metalskrot	67
7.2. Kontantforbuddet	68

7.3.	Mobiltelefoner, bærbare computere mv.	68
7.4.	Generel national omvendt betalingspligt i EU-lande	69
8.	EU-Kommissionens VAT Action Plan	70
9.	Det endelige momssystem	71
10.	Digitaliseringsmulighederne	72
10.1.	Redesign af VIES-systemet	72
10.2.	Digitaliserede transaktioner	73
11.	Afslutning	73

RETSKILDESPØRGSMÅL I MOMSRETEN 75

4. The Ne Bis In Idem Principle in VAT Cases and the EU Charter of Fundamental Rights 77

1.	Introduction	77
2.	The Åkerberg Fransson case	79
3.	Joined Cases C-217/15 and C-350/15 (Orsi, Baldetti)	81
4.	Case C-524/15 (Luca Menci)	83

5. VAT and the Refugee Crisis: Human Rights, Gender, EU VAT Gap, and EU Tax Policies 85

1.	Introduction	85
2.	The EU commitment to upholding human rights	87
3.	A gender perspective	90
4.	The financial burden of the immigration inflow	91
5.	EU VAT and the human rights of refugees	93
6.	The VAT Gap as a violation of human rights	96
7.	The VAT Gap and the human rights of refugees	99
8.	Conclusions	102

6. Handicapkonventionens betydning for dansk momsret 105

1.	Moms, menneskerettigheder og grundlæggende rettigheder	105
2.	Handicapkonventionens manifestation på momsområdet	107
3.	Handicapkonventionens rettigheder og beskyttelse	109
3.1.	Kort om Handicapkonventionens forhistorie	109
3.2.	Klageadgang til den internationale overvågningskomité	111
3.3.	Formålene med Handicapkonventionen	111
3.4.	Handicapkonventionens personkreds og anvendelsesområde	113
3.5.	Det materielle indhold af Handicapkonventionens bestemmelser	116
3.6.	Danmarks dobbelte retlige forpligtelse gennem EU	121
4.	Momslovgivning vedrørende handicap eller personer med handicap	123
4.1.	Momssystemdirektivets handicaprelaterede bestemmelser	123
4.2.	Handicaprelaterede bestemmelser i momsloven og momsbekendtgørelsen	127
5.	Momssager vedrørende handicap eller personer med handicap	129
5.1.	Handicaprelaterede momssager for EU-Domstolen	130
5.2.	Danske handicaprelaterede domme og afgørelser	134

5.3.	Menneskerettighedsdomstolens sager om beskatning relateret til handicap	137
6.	Handicapkonventionens betydning for dansk momsret	144
6.1.	Danmark er pålagt en række positive handlepligter	144
6.2.	Momslovgivningen fokuserer ensidigt på blindhed som handicap	145
6.3.	Skismaet mellem handicaprettigheder og grundlæggende momsretlige principper	146
6.4.	Restriktiv national fortolkning i strid med menneskerettigheder og grundlæggende rettigheder	147
6.5.	Flere momsfritagelser og nedsatte momssatser?	148
6.6.	Inddragelse af særlige forhold for personer med handicap i den momsmæssige vurdering	149
6.7.	Beskyttelse mod udnyttelse i forbindelse med momssvindel og -unddragelse	150
6.8.	Deltagelse og inklusion af personer med handicap i erhvervslivet	151
6.9.	Fremtidigt øget fokus på handicaprettigheder på momsområdet	151

7. Retskildeovervejelser på momsrettens område

– er der knas i forholdet til EU-retten? 153

1.	Indledning	153
2.	Forpligtelsen til direktivkonform fortolkning	154
2.1.	EU-Domstolens udvikling af rammerne for forpligtelsen til direktivkonform fortolkning	157
2.2.	De nationale myndigheders og domstoles forvaltning af forpligtelsen til direktivkonform fortolkning	163
3.	Det EU-retlige misbrugsprincips gennemslagskraft i national ret	167
3.1.	De overordnede rammer for EU-rettens umiddelbare gennemslagskraft i national ret	169
3.2.	EU-Domstolens formodede opfattelse af det EU-retlige misbrugsprincips gennemslagskraft i national momsret	170
3.3.	National praksis af særlig relevans ved vurderingen af misbrugsprincippets gennemslagskraft i dansk momsret	179
4.	Afsluttende kommentarer	182

DIGITALISERINGEN OG DEN NY ØKONOMIS

UDFORDRINGER TIL MOMSSYSTEMET 183

8. Deleøkonomi – hvilke udfordringer står

momssystemet overfor? 185

1.	De fiktive eksempler	186
1.1.	Taxikørsel	186
1.2.	Boligudlejning	187
2.	Gennemgang af de momsmæssige problemstillinger	187
2.1.	Selvstændig erhvervsdrivende eller "lønmodtager"?	187
2.2.	Afgiftspligtige personer?	189
2.3.	Momsfri eller momspligtig aktivitet?	190

2.4.	Registreringsgrænser	191
2.5.	Eget navn eller fremmed navn og fremmed regning?	192
3.	Moms på ydelserne	194
3.1.	Taxaplatformen	194
3.2.	Udlejningsplatformen	195
3.3.	Opsummering på forpligtelser	197
4.	Fradrag for moms på omkostninger	198
4.1.	Portalens muligheder	198
4.2.	Chaufføren/udlejers muligheder	198
4.3.	Kundens muligheder	200
5.	De offentliges kontrolmuligheder	200
6.	Konklusion, løsningsforslag og perspektivering	201

9. European Value-Added Taxation of the Digital Economy 207

1.	What is the Digital Economy?	207
2.	Influences of importance	208
3.	Globalization	209
3.1.	The OECD perspective	209
3.2.	The EU perspective	210
4.	The Destination Principle	211
4.1.	As applied on VAT	211
4.2.	As applied on Corporate Tax	215
5.	Avoid Avoidance	217
5.1.	BEPS	217
5.2.	EU	217
6.	Resolved borderline between supply of goods and supply of services	217
7.	No differentiation of VAT rates	218
8.	Intangibles as a separate category	219
9.	The Collaborative Economy	219
10.	Conclusions for the European Value-Added Taxation of the Digital Economy	219

10. Momsfritagelsen for aviser på digital rejse 221

1.	Indledning	221
2.	Retsgrundlaget	222
3.	EU-Domstolens praksis	224
4.	Dommenes betydning for den danske fritagelse for aviser	230
4.1.	Indledning	230
4.2.	Er en elektronisk avis efter ordlyden en avis?	231
4.3.	Er en elektronisk avis en elektronisk leveret ydelse?	232
4.4.	Ligebehandlingsprincippet	233
4.5.	Anvendelige principper i en dansk kontekst	235
5.	Direktivforslag om nedsat moms på visse elektroniske produkter	236
6.	Udsigten til en lovændring i Danmark	238

11. Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf:

A Changing Concept?	241
1. Introduction	241
2. Setting the scene	242
3. Who is acting in his own name but for someone else's account?	244
3.1. A legal presumption—acting as an undisclosed agent	244
3.2. Article 28 and the case law of the CJEU	246
3.3. Proposed clarifications of Article 28 and 14(2)(c) of the VAT Directive	248
3.4. Assessment of the concept of undisclosed agents in the law as it stands	249
4. The concept of a commissionaire	252
5. Conclusions	253

UDFORDRINGER I RELATION TIL MOMSSYSTEMETS**ANVENDELSESOMRÅDE OG MOMSFRTAGELSERNE 255****12. Datacentraliseringer og momsfrigtagelsen i**

momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c	257
1. Indledning	257
2. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 11, litra c og EU-Domstolens praksis	259
3. Ekspres Bank-sagen	264
4. Afsluttende bemærkninger	269

13. Momsfrigtagelsen for forvaltning af investeringsforeninger

– udvalgte problemstillinger	271
1. Indledning	271
2. Fortolkningsprincipper	273
3. Investeringsforeningsbegrebet	274
3.1. Fastlæggelse af begrebet investeringsforening	275
3.2. Særligt om pensionsinstitutter	276
3.3. Særligt statsligt tilsyn	277
3.4. Dansk praksis	278
4. Forvaltningsbegrebet	279
4.1. Specifik og væsentlig	280
4.1.1. Dansk praksis om specifik og væsentlig	282
4.2. Særligt om digitale ydelser	282
4.2.1. Dansk praksis om digitale ydelser	283
5. Konklusion	284

14. Når formålet med leverandørens virksomhed

indebærer legale neutralitetsbrud	287
1. Introduktion	287
2. Momsfrigtagelsen for foreninger og organisationer (momsloven § 13, stk. 1, nr. 4, jf. momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l)	289
2.1. Introduktion	289

2.2.	Betingelserne generelt	290
2.3.	Særligt om "uden gevinst for øje-betingelsen"	291
2.4.	Afsluttende betragtninger om anvendelsen af momsfritagelsen for foreninger og organisationer	294
3.	Momsfritagelsen for velgørende foreninger m.fl. (momslovens § 13, stk. 1, nr. 17 og nr. 21, jf. momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra o)	295
3.1.	Introduktion	295
3.2.	Betingelserne	297
3.3.	Forholdet til EU-retten	297
4.	Forbuddet mod konkurrencefordrejning	305
5.	Afrunding	306

15. The Right to Deduct VAT for Mixed Activities:

A Swedish-Austrian Comparison

307

1.	Introduction	307
2.	Mixed activities in the VAT Directive	308
3.	Mixed activities in Swedish law	312
4.	Mixed activities in Austrian law	315
5.	Comparative analysis	317
6.	Conclusions	319

16. Offentlige virksomheder og institutioner udvikler

sig i takt med momsloven

321

1.	For 50 år siden, et historisk rids	321
2.	6. Momsdirektiv	323
3.	Det gældende direktivs bestemmelser om offentlige institutioner m.fl.	324
4.	Momsloven	327
5.	Momspligt og momsfradrag	329
6.	Momsrefusionsordninger	332
6.1.	Den statslige refusionsordning	332
6.2.	Kommuner og regioner	332
6.3.	UVM-ordningen	333
7.	Afrunding	334

17. Levering mod vederlag – udvalgte grænsedragningstilfælde

335

1.	Indledning	336
2.	Et historisk tilbageblik	337
3.	EU-Domstolens retspraksis	338
4.	Områder, hvor grænsedragning er interessant	339
4.1.	Lovfastsatte gebyrer	339
4.2.	Forudbetalinger	340
4.3.	Afkast fra passiv kapitalanbringelse	341
4.4.	Drikkepenge	341
4.5.	Gebyrer for reservationer og "no-show"	342
4.6.	Rykkegebyrer	344
4.7.	Parkeringsafgifter	344

4.8.	Erstatninger	345
5.	Afsluttende bemærkninger	346

PROBLEMSTILLINGER VED HANDEL OVER LANDEGRÆNSER 347

18. Bør Norge endre sine regler for tjenesteleveranser over landegrensene? 349

1.	Innledning	349
2.	Fjernleverbare tjenester	352
3.	Omsetning av tjenester i Norge. Innførsel av tjenester til Norge	354
4.	Grenseoverskridende tjenester – en sammenligning av de norske reglene og direktivet	356
4.1.	Innledning	356
4.2.	Stedbundne tjenester som omsettes til virksomheter	357
4.3.	Stedbundne tjenester som omsettes til forbrukere	359
4.3.1.	Tjenesten utføres i Norge	359
4.3.2.	Tjenesten utføres i utlandet	361
4.4.	Fjernleverbare tjenester som omsettes av en virksomhet i Norge til virksomhet i utlandet	361
4.5.	Fjernleverbare tjenester som omsettes av en virksomhet i utlandet til virksomhet i Norge	364
4.6.	Overføring av fjernleverbare tjenester fra hjemsted i EU til fast forretningssted i Norge	366
4.7.	Fjernleverbare tjenester fra utenlandsk tjenesteyter til forbruker i Norge	367
4.8.	Fjernleverbare tjenester fra norsk tjenesteyter til forbruker i EU	368
5.	Avslutning	369

19. Cross Border Rulings (CBR) – et EU-pilotprosjekt 373

1.	CBR	374
2.	Når der gives et "CBR-bindende svar"	375
3.	Når der ikke gives et "CBR-bindende svar"	379
4.	Hvilke regler gjelder for et "CBR-bindende svar"?	380
5.	Hvilke klagemuligheter er der i forbindelse med "CBR-bindende svar"?	381
6.	Afsluttende bemærkninger	382

Handicapkonventionens betydning for dansk momsret

*Adjunkt, ph.d. Karina Kim Egholm Elgaard,
Københavns Universitet*

1. Moms, menneskerettigheder og grundlæggende rettigheder

Den første danske momslov blev vedtaget den 31. marts 1967,¹ hvilket blev fejret på behørig vis den 30. marts 2017 med en stor momsjubilæumsfest “Danmarks Momslov fylder 50 år!” samt efterfølgende udgivelse af dette momsjubilæumsfestskrift. Det hele skal dog ikke være fest og farver, idet det synes passende et halvt århundrede efter indførelsen af momsloven i Danmark at stoppe op og reflektere lidt over momsens rolle i en nutidig samfundsmæssig kontekst.

Der er nok ingen tvivl om, at momsens hovedrolle er, har været, og altid vil være, den økonomiske rolle, som indebærer det at skaffe et højt og stabilt momsprovenu til staten.² Imidlertid kan der også

1. Lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift.

2. Jf. The EEC Reports on Tax Harmonization, The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Reports of The Sub-Groups A, B and C, 1963, IBFD, s. 23, James, Kathryn, *The Rise of the Value-Added Tax* (Cambridge University Press 2015), s. 25-26, Cnossen, Sijbren, “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, *International Tax and Public Finance* 5, 1998, s. 413, Tait, Alan A., *Value Added Tax – International Practice and Problems* (International Monetary Fund

være andre roller, som momsen frivilligt påtager sig eller tvungent må påtage sig. Eksempelvis har den menneskelige rolle, hvormed sigtes til momsens pligt til at iagttage menneskeretlige hensyn, påkaldt sig stigende opmærksomhed de seneste år. Her er særligt Menneskerettighedskonventionen (EMRK)³ og EU Charteret om grundlæggende rettigheder (EU Charteret)⁴ vigtige spillere, hvilket bl.a. ses af EU-Domstolens (EUD) stigende antal sager herom på momsområdet.⁵

Momsjubilæumsfestskriftet indeholder flere artikler, der også behandler den mere menneskelige side af momsen. Professor Ben J. M. Terra behandler det grundlæggende princip om *ne bis in idem* (garanti mod at blive straffet to gange), der er beskyttet både af EMRK⁶ og EU Charteret,⁷ i forbindelse med nogle af de seneste momssager fra EUD. Associate Professor Cristina Trenta bidrager til lige med et nyt menneskeligt syn på momsen i forhold til moms og flygtningekrisen i EU, hvor hun inddrager betragtninger om menneskerettigheder, ligestilling, EU-momsgabet og deres samlede EU-skattepolitiske roller set i kombination med hinanden.

I denne artikel ses der nærmere på den af menneskerettighedskonventionerne fra *De Forenede Nationer* (FN), der benævnes Handicapkonventionen,⁸ og dens betydning på momsområdet, da et sådant handicaprettighedsperspektiv så vidt ses ikke tidligere er blevet anlagt i en forskningsmæssig, momsretlig sammenhæng. Formålet med artiklen er derfor at undersøge og vurdere, hvilken retlig betydning Handicapkonventionen har for nugældende dansk momsret,

1988), s. 23, Terra, Ben & Julie Kajus, "A Guide to the European VAT Directives", 2015, Vol. 1, *IBFD*, s. 321-322, og Elgaard, Karina Kim Egholm, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten* (DJØF 2016), s. 109.

3. Den Europæiske Menneskerettighedskonvention med tilhørende protokoller, jf. LBK nr. 750 af 19. oktober 1998.
4. Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (2012/C 326/02) af 26. oktober 2012.
5. Jf. Elgaard, Karina Kim Egholm, "The impact of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on VAT law", *World Journal of VAT/GST Law*, 2016, s. 2, og Elgaard, Karina Kim Egholm, "EU Charteret om grundlæggende rettigheders betydning i momsretten", *Momspanelet*, 2016, 6, s. 1.
6. EMRK artikel 4 i tillægsprotokol nr. 7.
7. EU Charterets artikel 50.
8. FN's konvention om rettigheder for personer med handicap af 13. december 2006, jf. BKI nr. 35 af 15. september 2009, med tilhørende valgfri protokol af 13. december 2006 til Handicapkonventionen, jf. BKI nr. 8 af 21. august 2015.

samt at overveje den videre betydning heraf for den fremtidige udvikling af dansk momsret.⁹ Det er Handicapkonventionen, der er omdrejningspunktet for artiklen, hvorfor øvrig regulering af handicaprettigheder i EMRK,¹⁰ EU Charteret¹¹ og Rådets direktiv 2000/78/EF¹² mv. kun inddrages i begrænset omfang.

2. Handicapkonventionens manifestation på momsområdet

Der er mange gode grunde til at undersøge Handicapkonventionens betydning på momsområdet, såsom det sociale, medmenneskelige og samfundsmæssige ansvar herfor, samt ikke mindst, at Danmark er retligt forpligtet til at overholde konventionens bestemmelser i al dansk lovgivning, herunder momslovgivningen. I Danmark er der 33 medlemsorganisationer under *Danske Handicaporganisationer*, som tilsammen tæller 330.000 medlemmer,¹³ hvilket formentlig er retvisende i forhold til antallet af personer med handicap i Danmark. Personkredsen omfattet af Handicapkonventionen – set på baggrund af medlemsregistrering – er således af en ret betragtelig størrelse.

Herudover er der de åbenlyse momsretlige grunde til at kigge nærmere på Handicapkonventionen og dens tilstedeværelse på momsområdet, idet der findes bestemmelser i momslovgivningen, der direkte vedrører personer med handicap. I den forbindelse kan nævnes momslovens¹⁴ § 48, stk. 2, nr. 1, vedrørende momsregistreringsgrænsen på 170.000 kr. for blindes salg af varer og ydelser, se afsnit 4.2, og i den svenske merværdesskattelagens¹⁵ 3 kap. 8 §,¹⁶ er der momsfratagelse for uddannelsesydelser, der berettiger studerende til statsbidrag, som administreres af *Specialpedagogiska skolmyndigheten* til

9. Artiklens undersøgelser, vurderinger og overvejelser er alle baseret på en retsdogmatisk tilgang til problemstillingen om Handicapkonventionens betydning for dansk momsret, jf. Elgaard, Karina Kim Egholm, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten* (DJØF 2016), s. 44-56.

10. Særligt EMRK artikel 14 om ikke-diskrimination.

11. Særligt EU Charterets artikel 21 om ikke-diskrimination og artikel 26 om integration af mennesker med handicap.

12. Rådets direktiv 2000/78/EF af 27. november 2000 om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv.

13. Jf. <<http://www.handicap.dk/om-dh/>> (besøgt 24. oktober 2017).

14. LBK nr. 760 af 21. juni 2016.

15. SFS 1994:200.

16. Svensk paragrafangivelse.

kortere studier om funktionshindringer og kortere studier på grundskole- eller gymnasieniveau, som er særligt tilpassede personer med funktionshindringer.

I praksis findes der flere tilfælde, hvor momssager involverer personer med handicap eller relaterer sig til et handicap. Som eksempler kan nævnes vurderingen af, hvorvidt ledsagerydelser til personer med handicap er momsfrigitte som social forsorg og bistand efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 2,¹⁷ eller hvorvidt en rideskoles tilrådighedsstillelse af ridehal og heste til brug for ridefysioterapi til personer med handicap er momspligtig eller momsfrigitte,¹⁸ se afsnit 5.2. Endvidere kan der nævnes en momssag fra Norge, hvor spørgsmålet drejede sig om, hvorvidt personer med hæmmet syn kunne anses for at modtage mere undervisning på Blindeforbundets kursus, end de havde krav på efter den norske undervisningslov.¹⁹ Kort fortalt endte momssagen med, at de norske skattemyndigheder gav *Norges Blindeforbund* afslag på momskompensation, hvilket *Lagmannsretten* efterfølgende ophævede.

Allerede på et rent indledningsvist stadie ser det ud til, at Handicapkonventionen helt klart er relevant at undersøge nærmere i en momsretlig sammenhæng ikke blot i Danmark, men også i Norge og Sverige.²⁰ Dette gør sig sandsynligvis gældende i alle øvrige lande, der har tiltrådt Handicapkonventionen, og som samtidig har et momssystem. I denne artikel inddrages alene dansk ret, herunder EU-ret og international ret.

Artiklen er disponeret på den måde, at der først redegøres for de rettigheder og den beskyttelse, som Handicapkonventionen indeholder, ligesom der gøres rede for personkredsen og anvendelsesområdet for konventionen. Herefter analyseres det, hvordan handicaprettigheder sikres og beskyttes i dansk momslovgivning og –praksis, idet der samtidig tages stilling til, hvorvidt Danmark kan anses for at overholde Handicapkonventionens bestemmelser på en række udvalgte

17. SKM2014.454.SR.

18. SKM2011.205.SR.

19. Borgarting lagmannsrett 2016-11-24, LB-2015-184544, *Norges Blindeforbund*.

20. Norge ratificerede Handicapkonventionen den 3. juni 2013, og Sverige ratificerede Handicapkonventionen den 15. december 2008: <https://treaties.un.org/pages/ViewDetails.aspx?src=IND&mtdsg_no=IV-15&chapter=4&clang=_en> (besøgt 24. oktober 2017).

områder inden for momsretten.²¹ Der er ikke tale om nogen udtømmende gennemgang grundet artiklens formål og omfang. Til sidst afsluttes med en konklusion om Handicapkonventionens betydning for dansk momsret samt overvejelser om konventionens fremadrettede betydning for dansk momsret.

3. Handicapkonventionens rettigheder og beskyttelse

For at øge forståelsen for det materielle indhold af Handicapkonventionens bestemmelser er det fundet hensigtsmæssigt først at starte med en ganske kort introduktion til forhistorien bag tilblivelsen af Handicapkonventionen. Derefter omtales muligheden for at klage til den internationale overvågningskomité (Handikapkomitéen) i tilfælde af, at konventionen overtrædes. Dernæst redegøres der for formålene bag konventionen, den beskyttede personkreds samt anvendelsesområdet. Herefter følger der en længere redegørelse for konventionens bestemmelser om handicaprettigheder og beskyttelse af personer med handicap. Endelig adresseres Danmarks dobbelte retlige forpligtelse til at overholde konventionen gennem Danmarks medlemskab af EU.

3.1. Kort om Handicapkonventionens forhistorie

Handicapkonventionen er en blandt flere af FN's menneskerettighedskonventioner, hvoraf yderligere kan nævnes Kvindekongventionen²² og Børnekongventionen.²³ Det alment anvendte navn "Handicapkonventionen" dækker over FN's konvention om rettigheder for personer med handicap, som blev vedtaget af FN's Generalforsamling den 13. december 2006.²⁴ Handicapkonventionen trådte i kraft i Dan-

21. Der er i artiklen primært medtaget kilder med klar momsretlig relevans, hvorfor der ikke er medtaget kilder fra f.eks. Ankestyrelsen eller Ligebehandlingsnævnet, som muligvis kunne have været relevante for artiklen.

22. FN's konvention om afskaffelse af alle former for diskrimination imod kvinder af 18. december 1979, jf. BKI nr. 83 af 9. september 1983.

23. FN's konvention om Barnets Rettigheder af 20. november 1989, jf. BKI nr. 6 af 16. januar 1992.

24. Der henvises til øvrig litteratur om historien bag Handicapkonventionens tilblivelse som f.eks. Sørensen, Ditte, "FN's konvention om rettigheder for personer med handicap (Handicapkonventionen)", *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, 2014, s. 7-11, Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 1-39, Schulze, Marianne, *Understanding The UN Convention On the Rights of Persons with Disabilities*

mark den 23. august 2009²⁵ og har siden været en del af dansk ret. I 1948 vedtog FN's *Generalforsamling* Verdenserklæringen om Menneskerettigheder, og i 1965 vedtog FN's *Generalforsamling* den første menneskerettighedskonvention, "Racediskriminationskonventionen",²⁶ der siden blev fulgt op af flere, så der i dag findes ni menneskerettighedskonventioner fra FN.²⁷ For Handicapkonventionens vedkommende er der således tale om en ret ny menneskerettighedskonvention, hvilket blot aktualiserer behovet for at øge opmærksomheden om konventionen også på momsrettens område.

Siden 2009 har Handicapkonventionen været en del af dansk ret, hvilket medfører, at konventionens bestemmelser er retligt bindende for Danmark, herunder dets offentlige myndigheder.²⁸ Konventionen er ikke bindende for private og virksomheder, men konventionen kan dog i nogle tilfælde få en vis indirekte bindende virkning for private og virksomheder, i det omfang dansk lovgivning skal fortolkes i overensstemmelse med konventionen.²⁹ Danmark har valgt ikke at implementere konventionen i sin egen særlov,³⁰ hvorfor konventionens

(Handicap International 2006), s. 13-15, Dimopoulos, Andreas, *Issues in Human Rights Protection of Intellectually Disabled Persons* (Ashgate Publishing 2010), s. 68-70, og Kanter, Arlene S., "The Promise and Challenge of the United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities", *Syracuse Journal of International Law & Commerce*, 2007, Vol. 34, s. 287-321.

25. Jf. BKI nr. 35 af 15. september 2009. Danmark ratificerede Handicapkonventionen den 24. juli 2009: <https://treaties.un.org/pages/ViewDetails.aspx?src=IND&mtsg_no=IV-15&chapter=4&clang=_en> (besøgt 24. oktober 2017).
26. FN's konvention om afskaffelse af alle former for racediskrimination af 21. december 1965, jf. BKI nr. 36 af 15. juni 2000.
27. <<https://menneskeret.dk/om-os/menneskerettigheder/menneskerettigheder-fn/fns-menneskerettighedssystem>> (besøgt 24. oktober 2017).
28. Handicapkonventionens artikel 4.
29. Jf. Sørensen, Ditte, "FN's konvention om rettigheder for personer med handicap (Handicapkonventionen)", *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, 2014, s. 9.
30. Dette hænger muligvis sammen med tidligere handicappolitiske synspunkter om, at personer med handicap ikke skal særliggøres, men blot være en del af de almindelige love, der omfatter alle mennesker. Vedtagelsen af Handicapkonventionen kan derfor i sig selv ses som et opgør med sådanne tidligere handicappolitiske synspunkter, jf. Harbo, Lotte Junker & Torsten Erlandsen, "Redaktionelt forord", *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, juni 2014, s. 1-2. Et lidt andet synspunkt ses hos Kirsten Ketscher, der anfører, at Handicapkonventionen introducerer det såkaldte "universelle design" i artikel 2, der indebærer, at samfundet som udgangspunkt skal indrettes, så alle inkluderes, uden at man behøver at konstruere særlige handicapforanstaltninger, jf. Ketscher, Kirsten, *Socialret – Principper, Rettigheder, Værdier* (4. udgave, Karnov Group 2014), s. 163 og s. 169.

bestemmelser i stedet gennemsyrrer al dansk lovgivning, herunder momslovgivning.

3.2. Klageadgang til den internationale overvågningskomité

I tilgift til selve Handicapkonventionen har Danmark tiltrådt den valgfri protokol til Handicapkonventionen,³¹ der giver enkeltpersoner eller grupper af enkeltpersoner mulighed for at klage til den internationale overvågningskomité (FN's Handicapkomité) i tilfælde af statens krænkelse af konventionens bestemmelser.³² Komitéens handlemuligheder på en klage er at fremsende eventuelle forslag og anbefalinger til staten og til klageren,³³ opfordre staten til at samarbejde og fremsende bemærkninger, udpege et eller flere af komitéens medlemmer til at foretage en undersøgelse og udarbejde en rapport, herunder besøge staten,³⁴ og endelig kan komitéen opfordre staten til at rapportere³⁵ eller underrette om dets foranstaltninger som reaktion på undersøgelsen af staten.³⁶

Klagemuligheden udgør dermed en vigtig del af håndhævelsen af Handicapkonventionens rettigheder og beskyttelse for den omfattede personkreds, se afsnit 3.4, ligesom klageadgangen lægger yderligere pres på staten til at implementere og overholde konventionens bestemmelser i al national lovgivning, herunder momslovgivning.

3.3. Formålene med Handicapkonventionen

De overordnede formål med Handicapkonventionen er at bekæmpe diskrimination af personer med handicap, at opnå ligestilling af personer med handicap med alle andre personer, samt at opnå større inklusion af personer med handicap i samfundet, jf. præamblen til

31. Valgfri protokol af 13. december 2006 til konventionen af 13. december 2006 om rettigheder for personer med handicap, jf. BKI nr. 8 af 21. august 2015.

32. Protokol til Handicapkonventionen, artikel 1.

33. Protokol til Handicapkonventionen, artikel 5.

34. Protokol til Handicapkonventionen, artikel 6.

35. Der er tale om statens rapport i medfør af Handicapkonventionens artikel 35, jf. protokol til Handicapkonventionen, artikel 6, stk. 1.

36. Protokol til Handicapkonventionen, artikel 7.

Handicapkonventionen.³⁷ Mere konkret er formålet med konventionen formuleret på følgende måde:³⁸

“Formålet med denne konvention er at fremme, beskytte og sikre muligheden for, at alle personer med handicap fuldt ud kan nyde alle menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder på lige fod med andre, samt at fremme respekten for deres naturlige værdighed.”

Der er angivet to hovedformål i konventionens formålsbestemmelse. Det ene er at fremme, beskytte og sikre lige menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder for personer med handicap på lige fod med alle andre, hvilket indebærer påbud om ikke-diskrimination og ligestilling. Det andet er at fremme respekten for den naturlige værdighed, som personer med handicap besidder, hvori ligger et påbud om inklusion af disse personer i samfundet.³⁹ Heraf ses det, at det første formål vedrører rettigheder, og dermed de juridiske forhold, mens det andet formål vedrører respekt og værdighed, og dermed de mere medmenneskelige forhold.⁴⁰

Til yderligere belysning af Handicapkonventionens hovedformål kan nævnes de generelle principper i artikel 3, hvor de tilgrundliggende principper for konventionen anføres:

- a) Respekt for menneskets naturlige værdighed, personlige autonomi, herunder frihed til at træffe egne valg, og uafhængighed af andre personer
- b) Ikke-diskrimination
- c) Fuld og effektiv deltagelse og inklusion i samfundslivet

37. Jf. Kallehauge, Holger, “FN’s Handicapkonvention af 6. december 2006” i Bonfils, Inge m.fl., *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 84-85, og Sørensen, Ditte, “Handicapkonventionen – en udfordring til den socialpædagogiske faglighed”, *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, juni 2014, s. 13-14.

38. Handicapkonventionens artikel 1, stk. 1.

39. Se evt. Jones, Melinda, “Inclusion, Social Inclusion and Participation” i Rioux, Marcia H. m.fl., *Critical Perspectives on Human Rights and Disability Law* (Martinus Nijhoff Publishers 2011), s. 57-116.

40. I samme retning Kallehauge, Holger, “FN’s Handicapkonvention af 6. december 2006” i Bonfils, Inge m.fl., *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 85.

- d) Respekt for forskellighed og accept af personer med handicap som en del af den menneskelige mangfoldighed og af menneskeheden
- e) Lige muligheder
- f) Tilgængelighed
- g) Ligestilling mellem mænd og kvinder
- h) Respekt for de udviklingsmuligheder, som børn med handicap har, samt respekt for deres ret til at bevare deres identitet.

Helt grundlæggende er der tale om en række generelle principper vedrørende menneskelige værdier, respekt og accept,⁴¹ som har fundet udtryk i konventionens materielle bestemmelser, og indholdet af bestemmelserne må derfor læses og forstås på denne baggrund.⁴²

3.4. Handicapkonventionens personkreds og anvendelsesområde

Personkredsen, som er omfattet af Handicapkonventionen, er angivet i konventionens artikel 1, stk. 2:

“Personer med handicap omfatter personer, der har en langvarig fysisk, psykisk, intellektuel eller sensorisk funktionsnedsættelse, som i samspil med forskellige barrierer kan hindre dem i fuldt og effektivt at deltage i samfundslivet på lige fod med andre.”

Principielt er der ikke tale om en definition af personkredsen, idet personkredsen kun er beskrevet i konventionens artikel 1, stk. 2, i stedet for at fremgå af definitionerne i artikel 2.⁴³ Ud fra en almindelig sprogbrug og den retsvirkning, at den beskrevne personkreds *de*

41. Se mere herom i Sørensen, Ditte, “Handicapkonventionen – en udfordring til den socialpædagogiske faglighed”, *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, juni 2014, s. 15-18.

42. Jf. Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 120.

43. Jf. Kallehauge, Holger, “FN’s Handicapkonvention af 6. december 2006” i Bonfils, Inge m.fl., *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 89-90, Stein, Michael Ashley, “Disability Human Rights” i Weissbrodt, David & Mary Rumsey, *Vulnerable and Marginalised Groups and Human Rights* (Edward Elgar Publishing 2011), s. 85, note 53, og Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 96.

facto definerer den af konventionen omfattede personkreds, vil personbeskrivelsen blive omtalt som en definition i resten af artiklen.

EUD har i flere tilfælde fastlagt handicapbegrebet i overensstemmelse med Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2,⁴⁴ hvorfor konventionens handicapbegreb må anses for at være det naturlige EU-retlige udgangspunkt. De refererede EU-domme i note 44 vedrører fastlæggelsen af handicapbegrebet i Rådets direktiv 2000/78/EF, men EUD's handicapforståelse bør være den samme på alle handicaprelaterede områder som følge af EU's tiltrædelse af Handicapkonventionen, jf. afsnit 3.6. Se dog afsnit 5.1, hvor EUD i nogle momssager har undladt at anvende Handicapkonventionens definition, selvom generaladvokaten har foreslået denne i sit forslag til afgørelse, hvilket diskuteres nærmere på dette sted.

Definitionen på personer med handicap er mangesidet, idet definitionen ikke blot retter sig mod selve personens langvarige funktionsnedsættelse, der kan være af fysisk, psykisk, intellektuel eller sensorisk art. Som en fuldt integreret del af definitionen indeholder den også funktionsnedsættelsens relation til samfundslivet, hvilket særligt indebærer inddragelse af forhold vedrørende inklusion og deltagelse af personer med handicap overalt i samfundet.⁴⁵ Der er således tale om en langt mere social og medmenneskelig definition, der går ud over kun at definere det pågældende handicap, idet handicappets betydning for personens relation til resten af omverdenen skal medtages i vurderingen.⁴⁶

44. Jf. forenede sager C-335/11 og C-337/11, *HK Danmark*, præmis 37-39, sag C-356/12, *Glatzel*, præmis 45, sag C-363/12, *Z*, præmis 76, sag C-354/13, *FOA*, præmis 53, og sag C-395/15, *Mohamed Daouidi*, præmis 42. Se evt. Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 101-104.

45. Jf. Sørensen, Ditte, "FN's konvention om rettigheder for personer med handicap (Handicapkonventionen)", *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, 2014, s. 8, og Sørensen, Ditte, "Handicapkonventionen – en udfordring til den socialpædagogiske faglighed", *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, juni 2014, s. 14.

46. Jf. Kallehauge, Holger, "FN's Handicapkonvention af 6. december 2006" i Bonfils, Inge m.fl., *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 90, og i samme retning Kirsten Ketscher, der anfører, at et handicap således ikke ses som en personlig egenskab hos den enkelte, men den skabes ved hjælp af samfundsmæssige barrierer, jf. Ketscher, Kirsten, *Socialret – Principper, Rettigheder, Værdier* (4. udgave, Karnov Group 2014), s. 167. Se også Kanter, Arlene S., "The Promise and Challenge of the United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities", *Syracuse Journal of International*

Forskere har påpeget, at der er nogle specielle forhold, som gør sig gældende for personer med et intellektuelt handicap, hvilket medfører, at Handicapkonventionen ikke yder disse personer tilstrækkelig sikkerhed og beskyttelse, idet der er betydelig forskel på eksempelvis fysisk og intellektuelt handicap.⁴⁷ Denne problemstilling tages ikke op her, da der ikke er fundet noget konkret behov for at sondre mellem forskellige former for handicap angående artiklens formål.

Det bemærkes, at definitionen på personer med handicap kan ændre sig afhængig af samfundsudviklingen,⁴⁸ og at definitionen også kan være forskellig afhængig af den enkelte lov.⁴⁹ Dette synes uhensigtsmæssigt, da det kan medføre vilkårlige resultater og risiko for, at personer, der alle måtte være omfattet af konventionens handicapbegreb, alligevel behandles forskelligt i forskellige lovmæssige sammenhænge. Det modsatte synspunkt er, at et dynamisk handicapbegreb i større grad åbner mulighed for, at nye varige funktionsnedsættelser løbende kan blive omfattet af konventionen,⁵⁰ hvilket sikrer den bredest mulige beskyttelse af personer med handicap.⁵¹ Jeg er tilhænger af det sidste synspunkt, da den menneskelige vurdering da får afgørende betydning på et område, der i sig selv kalder på en mere medmenneskelig forståelse og håndtering af juraen.

Law & Commerce, 2007, Vol. 34, s. 291, Stein, Michael Ashley, "Disability Human Rights", *California Law Review*, Vol. 95, s. 77, Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 41-59, og Monaghan Q.C., Karon, *Monaghan on Equality Law* (Oxford University Press 2013), s. 166.

47. Se f.eks. Dimopoulos, Andreas, *Issues in Human Rights Protection of Intellectually Disabled Persons* (Ashgate Publishing 2010).
48. Handicapkonventionens præambel, litra e. Jf. Ketscher, Kirsten, *Socialret – Principper, Rettigheder, Værdier* (4. udgave, 2014, Karnov Group Denmark), s. 167, og Kallehauge, Holger, 'FN's Handicapkonvention af 6. december 2006' i Bonfils, Inge m.fl., *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 90.
49. Jf. Ketscher, Kirsten, *Socialret – Principper, Rettigheder, Værdier* (4. udgave, Karnov Group 2014), s. 162.
50. Se evt. Stockwell, Matthew, "On the Fringe of Disability: Genetics, Obesity, Poverty, Pregnancy and Their Place in Society", *Mid-Atlantic Journal on Law and Public Policy*, 2015, Vol. 3, Issue 1, s. 117-143.
51. Jf. Kallehauge, Holger, *FN's Handicapkonvention af 6. december 2006*, i Bonfils, Inge m.fl.: *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 90, og Schulze, Marianne, *Understanding The UN Convention On the Rights of Persons with Disabilities*, (Handicap International 2006), s. 23.

3.5. Det materielle indhold af Handicapkonventionens bestemmelser

Det fremgår af Handicapkonventionens artikel 4, at Danmark generelt har pligt til at sikre og fremme den fuldstændige virkeliggørelse af alle menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder for alle personer med handicap uden nogen form for diskrimination på grund af handicap. Danmark har således en klar og positiv hand-lepligt, og der er tale om en absolut pligt, idet der skal være tale om den fuldstændige virkeliggørelse af alle de rettigheder, som personer med handicap besidder.⁵²

Den generelle forpligtelse er specificeret i Handicapkonventionens artikel 4, hvoraf det videre fremgår, hvad Danmark konkret har forpligtet sig til (i forkortet form):

- a) at vedtage alle passende lovgivningsmæssige, administrative og andre foranstaltninger til gennemførelse af de rettigheder, der anerkendes i konventionen,
- b) at træffe alle passende foranstaltninger, herunder lovgivning, til at ændre eller afskaffe eksisterende love, regler, sædvaner og praksis, som indebærer diskrimination af personer med handicap,
- c) at tage hensyn til beskyttelse og fremme af menneskerettigheder for personer med handicap i alle politikker og ordninger,
- d) at afstå fra at tage del i nogen handling eller praksis, som er uforenelig med denne konvention, og at sikre, at offentlige myndigheder og institutioner handler i overensstemmelse med konventionen,
- e) at træffe alle passende foranstaltninger til at afskaffe diskrimination på grund af handicap fra enhver persons, organisations og privat virksomheds side,
- f) at påtage sig eller fremme forskning og udvikling af universelt designede varer, tilbud, udstyr og faciliteter, der bør kræve mindst mulig tilpasning og lavest mulige omkostninger for at opfylde de særlige behov hos en person med handicap,

52. Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 92-93 og s. 142-147.

- g) at påtage sig eller fremme forskning og udvikling af og at fremme eksistensen og anvendelsen af ny teknologi, herunder informations- og kommunikationsteknologi, mobilitetshjælpemidler, udstyr og hjælpemiddelteknologi, som er egnet for personer med handicap, med særlig vægt på teknologi til en overkommelig pris,
- h) at sørge for tilgængelig information til personer med handicap om mobilitetshjælpemidler, udstyr og hjælpemiddelteknologi, herunder ny teknologi,
- i) at fremme uddannelse af fagfolk og personale beskæftiget med personer med handicap i de rettigheder, der anerkendes i konventionen.

Ovenstående generelle forpligtelser og deres konkrete betydning på momsområdet diskuteres nærmere neden for, men særligt konventionens artikel 4, litra a-g, er umiddelbart relevante i en momsretlig sammenhæng. I det omfang, de generelle forpligtelser er indeholdt i de specifikke forpligtelser, se nedenfor, henvises der primært til de specifikke bestemmelser i konventionen.

Det er også relevant at nævne Handicapkonventionens artikel 4, stk. 4, hvoraf det fremgår, at konventionen ikke påvirker bestemmelser, som er bedre egnede til at virkeliggøre de rettigheder, der tilkommer personer med handicap, og som måtte være indeholdt i statens lovgivning eller folkeretten. Konventionen er dermed en minimumsregulering, idet Danmark er berettiget til at yde en bedre beskyttelse af personer med handicap end efter konventionen.⁵³

Danmarks specifikke forpligtelser fremgår af Handicapkonventionens artikel 5-30 og gengives neden for i udvalgt og forkortet form baseret på et umiddelbart skøn over den momsretlige relevans, idet særligt momsrelevante forhold er fremhævet, hvilke jeg vil komme ind på efterfølgende:⁵⁴

53. Flynn, Eilionóir, *From Rhetoric to Action – Implementing the UN Convention on the Rights of Persons with Disabilities* (Cambridge University Press 2011), s. 22-23.

54. For fuldstændighedens skyld samt for at vise typen og karakteren af forpligtelserne set i sammenhæng har jeg valgt at gengive alle bestemmelserne, men i så kort form som muligt.

Artikel 5: Lighed og ikke-diskrimination. Danmark skal *forbyde enhver diskrimination* på grund af handicap og skal sikre personer med handicap *lige og effektiv retlig beskyttelse imod diskrimination* af enhver grund. Det fremgår af artikel 5, stk. 4, at særlige foranstaltninger, der er nødvendige for at fremskynde eller opnå reel lighed for personer med handicap, ikke anses for diskrimination i henhold til konventionen.

Artikel 6: Kvinder med handicap.

Artikel 7: Børn med handicap.

Artikel 8: Bevidstgørelse. Danmark forpligter sig til at vedtage umiddelbare, effektive og passende foranstaltninger til at *øge bevidstheden i hele samfundet* om personer med handicap og at *skabe respekt for de rettigheder og den værdighed*, der tilkommer disse personer, jf. artikel 8, litra a.

Artikel 9: Tilgængelighed. Danmark skal træffe passende foranstaltninger til at sikre, at personer med handicap på lige fod med andre har adgang til de fysiske omgivelser og transportmuligheder, den information og kommunikation, herunder informations- og kommunikationsteknologi og -systemer, og de øvrige faciliteter og tilbud, der er åbne for eller gives offentligheden, både i byområder og i landdistrikter. Foranstaltningerne omfatter bl.a. at fremme udformning, udvikling, produktion og distribution af tilgængelig teknologi og tilgængelige systemer på informations- og kommunikationsområdet på et tidligt stadie, *så denne form for teknologi og systemer bliver tilgængelige til den lavest mulige pris*, jf. artikel 9, litra h.

Artikel 10: Retten til livet.

Artikel 11: Risikosituationer og humanitære nødsituationer.

Artikel 12: Lighed for loven. Danmark skal træffe passende foranstaltninger til at give personer med handicap *adgang til den støtte*, de måtte have behov for til at *udøve deres retlige handleevne*.

Artikel 13: Adgang til retssystemet. Danmark skal sikre, at personer med handicap har *effektiv adgang til retssystemet* på lige fod med andre, herunder ved tilvejebringelse af procesretlig og alderssvarende tilpasning, for at lette deres mulighed for effektivt at deltage direkte eller indirekte, herunder som vidner, i alle former for retssager, herunder på de efterforskningsmæssige og andre forbedrende stadier.

Artikel 14: Frihed og personlig sikkerhed.

Artikel 15. Frihed for tortur eller grusom, umenneskelig eller nedværdigende behandling eller straf.

Artikel 16: Frihed for udnyttelse, vold og misbrug. Danmark skal træffe alle passende lovgivningsmæssige, administrative, soci-

ale, uddannelsesmæssige og andre foranstaltninger til at beskytte personer med handicap mod *enhver form for udnyttelse*, vold og misbrug, herunder som følge af køn, både i og uden for hjemmet.

Artikel 17: Beskyttelse af personlig integritet.

Artikel 18: Retten til at færdes frit og til statsborgerskab.

Artikel 19: Retten til et selvstændigt liv og til at være inkluderet i samfundet.

Artikel 20: Personlig mobilitet. Danmark skal træffe effektive foranstaltninger til at sikre personer med handicap personlig mobilitet med størst mulig uafhængighed, herunder ved at lette den personlige mobilitet for personer med handicap på en måde og på et tidspunkt efter deres eget valg og *til en overkommelig pris*, jf. artikel 20, litra a, samt at lette adgangen for personer med handicap til mobilitetshjælpemidler, udstyr, hjælpemiddelteknologi af god kvalitet og forskellige former for kvalificerede bistands- og formidlingspersoner, herunder ved at stille disse til rådighed *til en overkommelig pris*, jf. artikel 20, litra b.

Artikel 21: Ytrings- og meningsfrihed samt adgang til information. Danmark skal bl.a. træffe alle passende foranstaltninger til at sikre, at information til den brede offentlighed gives til personer med handicap i tilgængelige formater og ved hjælp af teknologi, der er passende for forskellige typer af handicap, inden for en rimelig tid og *uden yderligere omkostninger*, jf. artikel 21, litra a.

Artikel 22: Respekt for privatlivet.

Artikel 23: Respekt for hjemmet og familien.

Artikel 24: Uddannelse.

Artikel 25: Sundhed. Danmark skal bl.a. træffe alle passende foranstaltninger til at sikre, at personer med handicap har adgang til sundhedsydelser, som tager hensyn til køn, herunder sundhedsrelateret rehabilitering. I særdeleshed skal Danmark give personer med handicap det samme udbud af sundhedsydelser og -ordninger af *samme kvalitet og standard gratis eller til en overkommelig pris*, som gives til andre, herunder inden for seksuel og forplantningsmæssig sundhed samt generelle folkesundhedstilbud, jf. artikel 25, litra a.

Artikel 26: Habilitering og rehabilitering. Danmark skal træffe effektive og passende foranstaltninger for at gøre det muligt for personer med handicap at opnå og opretholde den størst mulige uafhængighed, fuld fysisk, psykisk, social og *erhvervs*mæssig *formåen samt fuld inkludering og deltagelse i alle livets forhold*.

Artikel 27: Arbejde og beskæftigelse. Danmark skal sikre og fremme virkeliggørelsen af retten til arbejde, ved at tage passende skridt, herunder gennem lovgivning, til bl.a. at *fremme mulighe-*

derne for selvstændig virksomhed, iværksætteri, udvikling af kooperativer samt etablering af egenvirksomhed, jf. artikel 27, litra f.

Artikel 28: Tilstrækkelig levestandard og social tryghed. Danmark skal tage passende skridt til at sikre og fremme virkeliggørelse af personer med handicaps *ret til en levestandard, som er tilstrækkelig for dem selv og deres familie*, herunder passende ernæring, beklædning og bolig, og til fortsat forbedring af deres levevilkår. Derudover skal Danmark også sikre retten til social tryghed ved at sikre personer med handicap lige adgang til forsyning med rent vand og at sikre adgang til passende tilbud, udstyr og anden bistand til handicaprelaterede behov *til en overkommelig pris*, jf. artikel 28, litra a. Endvidere skal Danmark sikre personer med handicap og deres familie, som lever i fattigdom, *adgang til offentlig bistand* til handicaprelaterede udgifter, herunder tilstrækkelig uddannelse, rådgivning, økonomisk bistand og aflastende pleje, jf. artikel 28, litra c.

Artikel 29: Deltagelse i det politiske og offentlige liv.

Artikel 30: Deltagelse i kulturlivet, rekreative tilbud, fritidsaktiviteter og idræt.

De forskellige specifikke forpligtelser inddrages i forbindelse med analysen af momslovgivning og -praksis neden for, se afsnit 4 og 5.

På dette sted kan det kort nævnes, at artikel 5 og 8 vedrører ikke-diskrimination og ligestilling af personer med handicap samt bevidstgørelsen heraf, hvilket er hovedårsagen til, at der i denne artikel kigges nærmere på, hvordan handicaprettigheder kommer til udtryk og behandles i momsretten. Artikel 12 og 13 er relevante for den momsmæssige behandling af advokat- og værgeydelse, se afsnit 5.2. Der er indtil flere bestemmelser, der vedrører pris og omkostninger, jf. artikel 9, 20, 21, 25 og 28, hvilket diskuteres i forbindelse med momsfritagelser og nedsatte momssatser, se afsnit 4.1 og 5.1. Af artikel 16 fremgår det, at personer med handicap skal beskyttes mod enhver form for udnyttelse, hvilket desværre er relevant i forhold til moms-svindler og -unddragelse mv., se afsnit 5.3. Artikel 26 og 27 vedrører deltagelsen og inklusionen af personer med handicap i erhvervslivet, hvilket fører til overvejelser om, hvorvidt momsloven i tilstrækkelig grad sikrer og fremmer disse personers adgang til at påbegynde og drive momspligtig virksomhed på lige fod med alle andre, se afsnit 6.8.

Der er lidt forskellige opfattelser af, hvorvidt Handicapkonventionen giver personer omfattet af konventionen nye rettigheder,⁵⁵ eller kun præciserer, hvordan Danmark skal sikre og fremme de menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, som personer med handicap i forvejen har.⁵⁶ Dette behøver jeg dog ikke at tage stilling til henset til formålet med artiklen, da jeg nøjes med at forholde mig til de rettigheder, som fremgår af Handicapkonventionens bestemmelser. Under alle omstændigheder specificerer konventionen de rettigheder og den beskyttelse, som personer med handicap som minimum har krav på.⁵⁷

3.6. Danmarks dobbelte retlige forpligtelse gennem EU

Danmarks retlige forpligtelse til at overholde Handicapkonventionens bestemmelser og den valgfri protokol hertil er yderligere cementeret ved, at EU har tilsluttet sig Handicapkonventionen.⁵⁸ Dermed er Danmark også forpligtet gennem sit EU-medlemskab til at sikre, at konventionens bestemmelser efterleves i Danmark som en del af Dan-

55. Mégret, Frédéric, "The Disabilities Convention: Human Rights of Persons with Disabilities or Disability Rights", *Human Rights Quarterly*, 2008, Vol. 30, Issue 2, s. 494-516, Harpur, Paul, "Embracing the new disability rights paradigm: the importance of the Convention on the Rights of Persons with Disabilities", *Disability & Society*, 2011, 27:1, s. 1-14, og Flynn, Eilionóir, *From Rhetoric to Action – Implementing the UN Convention on the Rights of Persons with Disabilities*, (Cambridge University Press 2011), s. 19-21.

56. Jf. Kallehauge, Holger, "FN's Handicapkonvention af 6. december 2006" i Bonfils, Inge m.fl., *Handicapforståelser – mellem teori, erfaring og virkelighed* (Akademisk Forlag 2013), s. 87, Sørensen, Ditte, "FN's konvention om rettigheder for personer med handicap (Handicapkonventionen)", *Tidsskrift for Socialpædagogik*, 17. årg., nr. 1, 2014, s. 8, Rioux, Marcia H. m.fl., *Critical Perspectives on Human Rights and Disability Law* (Martinus Nijhoff Publishers 2011), s. 482, og Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 93.

57. Jf. Handicapkonventionens artikel 4, stk. 4.

58. EU ratificerede Handicapkonventionen den 23. december 2010: <https://treaties.un.org/pages/ViewDetails.aspx?src=IND&mtdsg_no=IV-15&chapter=4&lang=en> (besøgt 24. oktober 2017). Det er åbenbart første gang, EU har tiltrådt en menneskerettighedskonvention, jf. Clifford, Jarlath, "The UN Disability Convention and its Impact on European Equality Law", *The Equal Rights Review*, Vol. Six (2011), s. 11, Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 62, og Kilpatrick, Claire, "Article 21 – Non-Discrimination" i Peers, Steve m.fl., *The EU Charter of Fundamental Rights – A Commentary* (Hart Publishing 2014), s. 585. Se evt. sag C-395/15, *Mohamed Daouidi*, præmis 40.

marks EU-retlige forpligtelser. Dette udgør en væsentlig forskel fra EMRK, idet EU ikke har tilsluttet sig denne, hvorved der opstår diverse kompetence- og fortolkningsspørgsmål mellem EU-institutionerne og Menneskerettighedsinstitutet som f.eks. kompetencefordelingen mellem EUD og Menneskerettighedsdomstolen (EMD).⁵⁹ Dette skal ikke forfølges her, idet det blot konstateres, at Danmark må anses for at have en dobbelt retlig forpligtelse til at implementere Handicapkonventionen i dansk ret, herunder dansk momsret.

Sammenfattende kan det siges, at personer med handicap er omfattet af de samme love som alle andre, herunder gælder momsloven på samme måde for disse personer som for alle andre. Imidlertid gør Handicapkonventionen det klart, at der er et retligt behov for at øge disse personers muligheder for reelt at kunne realisere de samme rettigheder, som andre personer uden handicap fuldt ud kan nyde godt af, og også er i stand til at nyde godt af i kraft af, at de netop ikke er hæmmet af et handicap i samfundslivet.

I forbindelse med al dansk lovgivning må det derfor nøje overvejes, hvorvidt den pågældende lov, i dette tilfælde momsloven, rent faktisk lever op til Danmarks forpligtelser i Handicapkonventionen om at sikre og fremme anti-diskrimination, ligestilling og inklusion af personer med handicap i samfundet. Som det næste undersøges det derfor nærmere, hvordan handicaprettigheder sikres og beskyttes på momsområdet, idet der først behandles handicaprelaterede bestemmelser i momslovgivningen, se afsnit 4, og derefter behandles handicaprelaterede momssager i praksis, se afsnit 5.

59. Se f.eks. Baratta, Roberto, "Accession of the EU to the ECHR: The Rationale for the ECJ's Prior Involvement Mechanism", *Common Market Law Review* 2013:50, s. 1305-1332, Senden, Hanneke, *Interpretation of Fundamental Rights in a Multilevel System, An analysis of the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union* (Intersentia 2011), s. 33-35, White, Robin C.A., "The Strasbourg Perspective and its Effect on the Court of Justice: Is Mutual Respect Enough?" i Arnall, Anthony m.fl., *Continuity and Change in EU Law, Essays in Honour of Sir Francis Jacobs* (Oxford University Press 2008), s. 139-156, og Morano-Foadi, Sonia & Lucy Vickers, *Fundamental Rights in the EU – A Matter for Two Courts* (Hart Publishing 2015).

4. Momslovgivning vedrørende handicap eller personer med handicap

På nuværende tidspunkt findes der enkelte bestemmelser i momslovgivningen, der enten direkte vedrører personer med handicap, eller som på anden måde direkte relaterer sig til et handicap. Det er klart, at øvrige bestemmelser i momslovgivningen finder generel anvendelse også på personer med handicap. I denne undersøgelse fokuseres der på de momsbestemmelser, der positivt og direkte ses at vedrøre et handicap eller personer med handicap, da formålet med undersøgelsen er at analysere, hvordan handicaprettigheder på en synlig måde sikres og beskyttes i momslovgivningen.

EU-retten er en integreret del af dansk ret, og dermed er EU-retten også en integreret del af dansk momsret.⁶⁰ Det er derfor naturligt at starte med at kigge på momssystemdirektivets bestemmelser, hvorefter følger den danske momslovs bestemmelser.

4.1. Momssystemdirektivets handicaprelaterede bestemmelser

Momssystemdirektivet (MSD)⁶¹ indeholder en lille håndfuld bestemmelser, der vedrører et handicap eller personer med handicap:

1. MSD artikel 98 og Bilag III, nr. 4: Det følger af MSD artikel 98, at der er mulighed for at levere varer og ydelser til nedsatte momssatser. Bilag III oplister de leverancer, som er omfattet af denne mulighed, herunder nr. 4, som vedrører levering af “[m]edicinsk udstyr, hjælpemidler og andre apparater, der normalt anvendes til at mindske eller behandle handicap, udelukkende til handicappedes personlige brug, herunder også reparation af sådanne varer, samt børnesæder til biler”.
2. MSD artikel 98 og Bilag III, nr. 20: Dette vedrører også muligheden for at anvende nedsatte momssatser efter MSD artikel 98. Af Bilag III, nr. 20, fremgår det, at muligheden

60. Jf. Elgaard, Karina Kim Egholm, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten* (DJØF 2016), s. 29-32.

61. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

også er tilstede for levering af ydelser i form af “pleje i hjemmet såsom hjemmehjælp og pleje af børn, ældre, syge eller handicappede”.

3. MSD artikel 111, litra b, jf. artikel 110, stk. 2: Det fremgår af MSD artikel 111, litra b, at “Sverige for levering af aviser, herunder radioaviser og aviser på kasettebånd til synshandicappede, farmaceutiske produkter, der leveres til hospitaler, eller som er receptpligtige, samt produktion af tidsskrifter for velgørende organisationer eller hermed beslægtede ydelser”, på de betingelser, der er fastsat i artikel 110, stk. 2, kan fortsætte med at anvende afgiftsfritagelser med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms.⁶² Artikel 110, stk. 1, vedrører medlemsstater, som pr. 1. januar 1991 indrømmede fritagelser med ret til fradrag af den i det tidligere omsætningsled betalte moms eller anvendte nedsatte momssatser. Betingelserne i artikel 110, stk. 2, er, at fritagelsen eller nedsættelsen af momssatser skal være i overensstemmelse med fællesskabslovgivningen og være vedtaget af klart definerede sociale årsager og til fordel for endelige forbrugere.
4. MSD artikel 371, 378, stk. 2, litra a, og 379, stk. 2, og Bilag X, Del B, nr. 5: Ifølge stand-still bestemmelserne kan medlemsstaterne fortsætte med at fritage en række varer og ydelser for afgift. I Bilag X, Del B, nr. 5, kan “transaktioner udført af blinde eller af værksteder for blinde, forudsat at de nævnte afgiftsfritagelser ikke medfører konkurrenceforvridning af betydning”, således fortsat fritages.

Ovenfor ses det, at MSD artikel 98 og Bilag III, nr. 4, og MSD artikel 98 og Bilag III, nr. 20, begge tilgodeser Handicapkonventionens artikel 20, litra b, om personlig mobilitet, og måske til en vis grad også artikel 28, litra c, om tilstrækkelig levestandard og social tryghed. Videre ses MSD artikel 111, litra b, jf. artikel 110, stk. 2, at varetage konventionens artikel 21, litra c, der vedrører ytrings- og meningsfrihed samt adgang til information. Endelig ses MSD artikel 371, 378, stk. 2, litra a, og 379, stk. 2, og Bilag X, Del B, nr. 5, at vedrøre konventionens artikel 26 og 27, som handler om deltagelsen af personer

62. Dette har Sverige valgt, jf. merværdesskattelagen 7 kap. 1 §, 3 st., 3 og 4 p. (Svensk paragrafangivelse).

med handicap i erhvervslivet. Bestemmelserne i MSD realiserer således på flere punkter konventionens handicaprettigheder, men det må erindres, at konventionens rettighedskatalog er forholdsvis langt og omfattende, jf. afsnit 3.5. Det må således samtidig konstateres, at der er et vist fravær af momsbestemmelser, der direkte og positivt sikrer og fremmer rettighederne i henhold til Handicapkonventionen.

Ud fra ovenstående bestemmelser ses det, at den direkte handicapbeskyttelse i MSD primært gennemføres ved hjælp af nedsatte momssatser, sekundært momsfritagelser. Momsfritagelsen i MSD artikel 371, 378, stk. 2, litra a, og 379, stk. 2, og Bilag X, Del B, nr. 5, går dog ikke ud på, at leverancen til personer med handicap kan momsfritages med den konsekvens, at leverancen bliver billigere for disse personer, men derimod, at personer, der lider af blindhed, og værksteder for personer med blindhed selv kan levere momsfritagne varer og ydelser, og dermed holdes uden for momssystemet.

Ved nedsatte momssatser (eller 0-satser eller momsfritagelser) er der tale om, at handicapbeskyttelsen sker i form af pris- og omkostningsnedsættelser, idet prisen til den endelige forbruger, dvs. personer med handicap, er pålagt en lavere momssats eller er helt uden moms.⁶³ Den lavere momsbelastning – eller ingen overhovedet – må anses for i høj grad at opfylde Handicapkonventionens krav om adgang til varer og ydelser for personer med handicap, der enten er gratis, overkommelig i pris, lavest mulig i pris eller uden yderligere omkostninger, jf. konventionens artikel 9, 20, 21, 25 og 28, jf. afsnit 3.5.

Der opstår nu et skisma mellem handicaprettigheder og grundlæggende momsretlige principper: På den ene side trækker Handicapkonventionen i retning af momsfritagelser og nedsatte momssatser, mens selve momssystemet og dets grundlæggende principper trækker i den modsatte retning.

Momssystemets udgangspunkt er momspligt, og da momsfritagelser er undtagelser fra momspligten, skal momsfritagelsesbestem-

63. Williamson, Robin, "Disability & VAT – Removing barriers and promoting equality", *Tax Journal*, 2007, Issue 869, 20, s. 2.

melser fortolkes strengt,⁶⁴ dog uden at de mister deres virkning.⁶⁵ Momsretligt kan momsfritagelsesbestemmelser således ikke fortolkes udvidende eller til fordel for personer med handicap med henblik på at opfylde Handicapkonventionen, idet der skal foretages en streng ordlydsfortolkning af sådanne bestemmelser, hvilket følger af EUD's praksis.⁶⁶ Denne diskussion følges op i forbindelse med EU-dommene nedenfor, som vedrører MSD artikel 98 og Bilag III, nr. 4, se afsnit 5.1. Status quo er altså, at EUD har stafetten til at sikre og fremme handicaprettigheder i EU-praksis, men EUD er bundet ikke bare af MSD, men tillige af sin egen faste, langvarige og strenge fortolkningsstil på området for momsfritagelser og nedsatte momssatser, se afsnit 5.1, der i særlig grad kan anvendes til at varetage handicapretlige hensyn.

Både MSD artikel 111, litra b, og MSD, Bilag X, Del B, nr. 5, omhandler henholdsvis nedsat momssats til fordel for personer med synshandicap og momsfritagelse til fordel for personer, der er blinde. Åbenbart er der tale om et ret ensidigt fokus på lige netop synshandicap, men hvad med alle andre handicap af fysisk, psykisk, intellektuel eller sensorisk art, som er omfattet af Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2, jf. afsnit 3.4? Det virker på mig som en skævhed, at per-

64. Jf. f.eks. sag C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, præmis 37, sag C-472/03, *Arthur Andersen*, præmis 24, sag C-415/04, *Stichting Kinderopvang Enschede*, præmis 13, og sag C-401/05, *VDP Dental Laboratory*, præmis 23. Jf. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv* (DJØF 2013), s. 76.

65. Jf. f.eks. sag C-284/03, *Temco Europe*, præmis 17, sag C-434/05, *Horizon College*, præmis 16, sag C-445/05, *Werner Haderer*, præmis 18, sag C-461/08, *Don Bosco*, præmis 25, sag C-79/09, *Kommissionen mod Nederlandene*, præmis 49, sag C-86/09, *Future Health Technologies*, præmis 30, sag C-174/11, *Zimmermann*, præmis 22, sag C-366/12, *Klinikum Dortmund*, præmis 26-27, og sag C-594/13, *Zeitarbeit*, præmis 17. Jf. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv* (DJØF 2013), s. 76-79.

66. Jf. f.eks. sag C-107/84, *Kommissionen mod Tyskland*, præmis 17, sag C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, præmis 18, sag C-307/01, *D'Ambrunil*, præmis 54, forenede sager C-394/04 og C-395/04, *Igeia*, præmis 16, sag C-445/05, *Werner Haderer*, præmis 16 og 37, sag C-262/08, *CopyGene*, præmis 25, sag C-473/08, *Eulitz*, præmis 26, sag C-86/09, *Future Health Technologies*, præmis 29, sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 73, forenede sager C-144/13, C-154/13 og C-160/13, *VDP Dental Laboratory*, præmis 24, og sag C-592/15, *British Film Institute*, præmis 19. Jf. Rasmussen, Karin Schwarz Revsbeck, *Momsfritagelsen af transaktioner inden for sundhedsområdet – i et EU-retligt og nationalt perspektiv* (DJØF 2013), s. 78-79.

soner med handicap, der alle er omfattet af handicapdefinitionen, momsmæssigt ikke bliver stillet ens, og jeg har svært ved at se en god begrundelse herfor. Der er næppe tale om en diskrimination på grund af handicap efter Handicapkonventionens artikel 2, men nok mere om brud på almindelige ligheds- og ligebehandlingsprincipper.⁶⁷ Efter min opfattelse opfylder den momsmæssigt gunstigere behandling, som alene er reserveret personer med blindhed og syns-handicap, ikke definitionen på den personkreds, som er omfattet af konventionens beskyttelse. Samme problemstilling genfindes i den danske momslov, der kun indeholder én direkte handicaprelateret bestemmelse, og den vedrører netop personer, der er blinde, se næste afsnit.

4.2. Handicaprelaterede bestemmelser i momsloven og momsbekendtgørelsen

Efter at have gennemgået den danske momslov (ML) må det konstateres, at det er sparsomt, hvad der findes af bestemmelser, der direkte omhandler et handicap eller personer med handicap. Den eneste bestemmelse er:

ML § 48, stk. 2, nr. 1: Bestemmelsen fastslår, at der ikke skal ske registrering og betales afgift af "blindes salg af varer og ydelser, når salget ikke overstiger 170.000 kr. årligt".⁶⁸

Med samme begrundelse som anført ovenfor i afsnit 4.1, må det kritiseres, at momsloven alene tager direkte højde for blindhed, og ikke

67. Jf. Bell, Mark, "Article 20 – Equality Before the Law" i Peers, Steve m.fl., *The EU Charter of Fundamental Rights – A Commentary* (Hart Publishing 2014), s. 570.

68. Bestemmelsen stammer fra BEK 664 af 20. oktober 1988, der er en videreførelse af BEK 307 af 26. maj 1978. Det fremgår ikke i øvrigt af lovbemærkningerne til ML § 48, stk. 2, nr. 1, hvad der er baggrunden for en særlig registreringsgrænse for netop blindes salg af varer og ydelser, jf. lovforslag nr. 124, Folketingstidende 1993-94, 1. samling, Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, § 49, og Forslag til Lov om almindelig omsætningsafgift, Folketingstidende, 1966-67, 1. samling, s. 710, hvor det fremgår, at den dagældende bestemmelse f.eks. vil kunne anvendes til fastsættelse af regler om afgiftsfritagelse for blinde håndværkere i lighed med de regler, der administrativt er fastsat under den gældende afgiftslov. Told- og Skattestyrelsen har udsendt en meddelelse vedrørende ML § 48, stk. 2, nr. 1, i SKM2003.14.TSS, som er indarbejdet i Den Juridiske Vejledning 2017-2, afsnit D.A.14.2.3.

bredt favner alle øvrige handicap, hvilket ikke kan være i overensstemmelse med Handicapkonventionen og den beskyttede personkreds i konventionens artikel 1, stk. 2, jf. afsnit 3.4.

Naturligvis er der mange generelle momsbestemmelser, som har stor relevans på handicapområdet, selvom bestemmelserne ikke direkte adresserer handicap eller personer med handicap. Dette gælder specielt for ML § 13, stk. 1, nr. 2, om momsfritagelse for social forsyng og bistand, eller andre momsfritagelser som f.eks. ML § 13, stk. 1, nr. 1, 3 og 5, se afsnit 5.2, ligesom øvrige momsbestemmelser indirekte kan få betydning for personer med handicap. Det er dog ikke formålet med artiklen at behandle sådanne indirekte bestemmelser i noget større omfang, da fokus er på de direkte handicaprelaterede bestemmelser. Det bemærkes, at samspillet mellem ML § 13, stk. 1, nr. 2, og lov om social service,⁶⁹ ikke berøres, da det ligger uden for artiklens formål og omfang, men det er et oplagt område at kigge nærmere på i en forskningsmæssig sammenhæng.

Det kan konstateres, at momsloven er formuleret ret handicap-neutralt, bortset fra den enkelte bestemmelse i ML § 48, stk. 2, nr. 1, om personer med blindhed. Dette falder for så vidt godt i tråd med dansk handicappolitisk tradition om ikke at særliggøre personer med handicap i lovgivningsmæssig forstand, idet den almindelige lovgivning blot finder samme anvendelse på disse personer, jf. afsnit 3.1, note 30. Spørgsmålet er dog, om den manglende synlighed i momsloven kan anses for at opfylde Danmarks forpligtelser til at sikre og fremme de rettigheder og den beskyttelse, som personer med handicap er berettiget til efter Handicapkonventionen. Jeg stiller mig tvivlende over for, at der er tilstrækkelig beskyttelse i momsloven, eftersom forpligtelserne i henhold til konventionen er handlepligter, der påbyder Danmark positivt at sikre og fremme *alle* handicapretigheder *fuldt ud* ved at træffe passende foranstaltninger hertil, se afsnit 3.5.

I tillæg til ML § 48, stk. 2, nr. 1, kan nævnes momsbekendtgørelsen (MBEK),⁷⁰ der også indeholder en enkelt handicaprelateret bestemmelse:

69. LBK nr. 988 af 17. august 2017.

70. BEK nr. 808 af 30. juni 2015.

MBEK § 8: Ifølge bestemmelsen indrømmes der “afgiftsfrihed for varer til handicappede, såfremt varerne indføres af institutioner og organisationer, som hovedsageligt uddanner eller bistår handicappede, og varerne er modtaget som gave”, jf. MBEK § 8, stk. 2 og 3. Af stk. 2 fremgår det, at “[a]fgiftsfriheden efter stk. 1 for indførsler til fordel for blinde kan indrømmes for andre varer end de, der er nævnt i Rådets forordning (EF) nr. 1186/2009, bilag III og IV”.⁷¹ Disse bilag oplister en række varer til brug for personer, der er blinde. Af stk. 3 fremgår det, at “[a]fgiftsfriheden efter stk. 1 for indførsler til andre handicappede end blinde kan indrømmes, selvom tilsvarende varer fremstilles i EU”.

Igen ses der et udtalt fokus på blindhed, hvilket er kritiseret flere gange ovenfor. Der er dog den forskel her, at MBEK § 8, stk. 3, giver mulighed for at tillade afgiftsfrihed for personer med andre handicap end blindhed. Af administrativ praksis fremgår det, at afgiftsfriheden også gives til genstande, der er beregnet for andre personer med handicap, når genstandene er specielt fremstillet til uddannelse, beskæftigelse og indpasning i samfundet af fysisk eller mentalt handicappede, bortset fra blinde.⁷² Bestemmelsen opfylder således i noget større omfang definitionen på den beskyttede personkreds omfattet af Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2. Dette er selvfølgelig positivt, men der er stadig kun tale om et lille område af dansk momslovgivning, der på en direkte måde forholder sig til handicaprettigheder.

5. Momssager vedrørende handicap eller personer med handicap

I dette afsnit undersøges det nærmere, hvordan handicaprettigheder rent faktisk beskyttes i momspraksis, og om momspraksis på det foreliggende grundlag kan anses for i tilstrækkelig grad at overholde Handicapkonventionen. Først behandles momspraksis fra EUD, herefter dansk momspraksis, og til sidst perspektiveres til anden skatte-

71. Forordningen vedrører fritagelse for import- og eksportafgifter. Bilag III vedrører tryksager, herunder i relief til blinde og svagtseende. Bilag IV vedrører papir og pap af den art, der anvendes til skrivning, trykning eller anden grafisk brug, herunder Braillepapir. Desuden vedrører Bilag IV hvide stokke til blinde og svagtseende, skrivemaskiner til brug for blinde og svagtseende, materiale i braille og båndoptagelser til blinde og svagtseende osv.

72. Jf. Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit F.A.18.5.

praksis fra Menneskerettighedsdomstolen (EMD). EMD-praksis vedrørende handicaprettigheder fra andre skatte- og afgiftsretlige områder er fundet relevante, idet principperne meget vel kan finde lignende anvendelse også i fremtidige momssager både for EMD og EUD. Dette kommer jeg nærmere ind på i afsnit 5.3.

5.1. Handicaprelaterede momssager for EU-Domstolen

Den første sag fra EUD, som jeg vil tage fat på, er sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*,⁷³ som vedrører MSD artikel 98, jf. Bilag III, nr. 4, se afsnit 4.1.

Det ene klagepunkt i sagen vedrørte, hvorvidt Spaniens anvendelse af en nedsat momssats på varer, der anvendtes til at afhjælpe dyrs fysiske handicap, var i strid med MSD. Indledningsvis slog EUD fast, at begrebet “farmaceutiske produkter” som omhandlet i MSD, Bilag III, nr. 3, ikke omfatter medicinske og veterinærmedicinske apparater og produkter. Allerede af denne grund giver denne bestemmelse ikke mulighed for at anvende en nedsat momssats på apparater og tilbehør, der kan anvendes til at afhjælpe dyrs fysiske handicap.⁷⁴ For det andet fremhævede EUD, at det klart fremgår af ordlyden af MSD, Bilag III, nr. 4, at bestemmelsen alene omhandler mennesker med handicap, og ikke dyr med handicap.⁷⁵

Så er det slået fast, at anvendelsesområdet for MSD, Bilag III, nr. 4, er for personer med handicap, hvilket ikke er overraskende, men EUD’s præmisser illustrerer i hvert fald den nære ordlydsfortolkning af bestemmelser om nedsatte momssatser, se afsnit 4.1.

Et andet – og langt mere interessant – klagepunkt i sagen var, hvorvidt det var i strid med MSD, at Spanien anvendte en nedsat momssats på apparater og tilbehør, som i det væsentlige eller fortrinsvis anvendtes til at afhjælpe menneskelige handicap, men som ikke udelukkende var bestemt til personlig brug for personer med handicap.

EUD indledte med, at udtrykkene “personlige” og “udelukkende” i MSD, Bilag III, nr. 4, ikke henviser til produkter til generel

73. Sagen er gennemgået i Baeyens, An & Tom Goffin, “European Court of Human Rights”, *European Journal of Health Law* 20, 2013, s. 221-226.

74. Sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 72.

75. Sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 73.

brug.⁷⁶ Herefter udtalte EUD, at formålet om at mindske omkostningerne for visse nødvendige varer for den endelige forbruger⁷⁷ ikke kan begrunde anvendelsen af en nedsat momssats på medicinske produkter til generel brug, der anvendes af hospitaler og fagpersonale inden for sundhedsområdet.⁷⁸ Herved afviste EUD Spaniens argumentation og påpegede, at anvendelsen af en nedsat momssats i det tilfælde, hvor en vare kan anvendes på flere måder, for hver leveringstransaktion afhænger af, hvad køberen konkret vil anvende varen til.⁷⁹ Som følge heraf kan der ikke i det foreliggende tilfælde anvendes en nedsat momssats, når apparater og tilbehør ikke udelukkende er bestemt til personlig brug for personer med handicap.⁸⁰

EUD foretager således en ren ordlydsfortolkning af MSD, Bilag III, nr. 4, og lægger afgørende vægt på, at varen ikke udelukkende er bestemt til personlig brug for personer med handicap, hvilket bekræfter EUD's strenge og ordlydsnære fortolkningsstil på området for momsfratagelser og nedsatte momssatser, jf. afsnit 4.1. I dette konkrete tilfælde medfører EUD's fortolkningsstil, at personer med handicap rent faktisk bliver ramt af en stringent håndhævelse af momsretten, idet de pågældende varer i det væsentlige eller fortrinsvis anvendes til at afhjælpe menneskelige handicap, men de var altså ikke udelukkende bestemt til personlig brug for personer med handicap. Følgelig bliver det uforholdsmæssigt dyrere for personer med handicap at få adgang til disse hjælpemidler, hvilket ikke er i overensstemmelse med Handicapkonventionens artikel 20, litra b, om personlig mobilitet. Af artikel 20, litra b, fremgår det, at staten skal træffe effektive foranstaltninger til at sikre personer med handicap personlig mobilitet med størst mulig uafhængighed, herunder ved at lette adgangen til mobilitetshjælpemidler, udstyr, hjælpemiddelteknologi af god kvalitet, herunder ved at stille disse til rådighed til en overkommelig pris.⁸¹

76. Sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 85.

77. Generaladvokaten henviser til de socialpolitiske mål bag MSD, Bilag III nr. 3 og 4, jf. generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, punkt 22.

78. Sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 86.

79. Sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 87.

80. Sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 88.

81. Jf. Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 380.

Dette er et tydeligt eksempel på det skisma, som jeg tidligere har omtalt, jf. afsnit 4.1. Hvis skismaet skal løses, må EUD enten slække på sin hidtidige fortolkningsstil ved momsfritagelser og nedsatte momssatser, eller EU-lovgiver må foretage de nødvendige ændringer og tilpasninger i MSD, der i større grad kan bringe MSD og EU-praksis i overensstemmelse med Handicapkonventionen. Alternativt må EUD og EU-lovgiver bevidst prioritere MSD over Handicapkonventionen, hvilket formentlig ikke er særligt holdbart i længden. Se de videre overvejelser herom i afsnit 6.3 og 6.5.

I den pågældende sag undlod EUD konkret at tage stilling til definitionen af “handicap”, hvorimod generaladvokaten foreslog Handicapkonventionens begrebsfastlæggelse.⁸² Dette sidste tilslutter jeg mig som et godt og velvalgt udgangspunkt set i lyset af, at EU har tiltrådt konventionen, jf. afsnit 3.6, og i lyset af, at konventionen er en af de retskilder, der indeholder den største og bredeste handicapretlige beskyttelse overhovedet. Derudover har EUD i mange andre sager netop anvendt Handicapkonventionens definition, jf. afsnit 3.4, note 44, hvorfor dette bør være den faste gennemgående EU-praksis i mangel af en saglig konkret begrundelse for det modsatte.

Den anden sag fra EUD, som jeg har valgt at tage med, er sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, der også vedrører MSD, Bilag III, nr. 4. Sagen vedrørte selskabets udlejning og salg af iltkoncentratorer. Disse iltkoncentratorer muliggjorde iltbehandling i hjemmet for patienter, der lider af respirationsinsufficiens eller anden alvorlig lidelse, som kræver iltbehandling.

I relation til MSD, Bilag III udtalte EUD, at formålet med bilaget er at nedbringe omkostningerne ved visse varer, som anses for særligt nødvendige, og dermed gøre disse varer mere tilgængelige for den endelige forbruger, der i sidste ende skal betale momsen.⁸³ De af EUD anførte formål bagved Bilag III er i høj grad overensstemmende med Handicapkonventionens påbud om pris- og omkostningsnedsæt-

82. Jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, præmis 64.

83. Sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, præmis 22. Generaladvokaten henviser til de socioøkonomiske formål med MSD, Bilag III, jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, punkt 23.

telse for personer med handicap, jf. konventionens artikel 9, 20, 21, 25 og 28, se afsnit 3.5.

Videre fastslog EUD, at for så vidt angår det specifikke indhold af Bilag III må der indrømmes EU-lovgiver et vidt skøn, idet lovgiver i forbindelse med vedtagelsen af afgiftsmæssige tiltag skal foretage valg af politisk, økonomisk og social karakter samt indordne forskellige interesser efter deres vigtighed eller foretage komplekse vurderinger.⁸⁴ Her støtter EUD kraftigt op om EU-lovgivers politiske frihed til at tillade nedsatte momssatser eller ej, hvilke synspunkter muligvis også kan udstrækkes til momsfratagelserne. Dette viser tydeligt, at der ligger betydelige politiske valg bag føromtalte skisma, hvilket kan vise sig at blive afgørende for viljen til at løse skismaet, se afsnit 6.3 og 6.5.

Specifikt om MSD, Bilag III, nr. 4, udtalte EUD, at det ikke var godtgjort, at iltkoncentratorerne “udelukkende [er bestemt] til handicappedes personlige brug”, hvorfor iltkoncentratorerne ikke var omfattet af bilaget, hvilket dog tilkom den nationale ret at undersøge.⁸⁵ Iltkoncentratorerne kunne således ikke sælges til en nedsat momssats. Sagen læner sig således op ad sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, på det samme punkt, med samme begrundelse og med samme fortolkningsstil, hvilket medfører de samme problemer som omtalt tidligere i forbindelse med denne anden sag.

Et andet punkt, hvor sagen også læner sig op ad sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*, er EUD's undladelse af at tage stilling til begrebsfastlæggelsen af “handicap”. Generaladvokaten foreslog i sagen at tage udgangspunkt i Rådets direktiv 2000/78/EF om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv samt Handicapkonventionen.⁸⁶ Da dette direktivs anvendelsesområde er snævert sammenlignet med det store rettighedskatalog i Handicapkonventionen, anser jeg stadig konventionen for at være det bedste udgangspunkt for vurderingen af, hvornår der foreligger et handicap. Det er muligvis bevidst, at EUD undlader at henvise til konventionens definition af handicap i momssager, men

84. Sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, præmis 23.

85. Sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, præmis 35.

86. Jf. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, punkt 25-29.

jeg holder fast ved, at EUD også på momsområdet bør følge op på sine internationale forpligtelser og anvende konventionens definition.

5.2. Danske handicaprelaterede domme og afgørelser

Fra dansk momspraksis kan allerførst nævnes SKM2007.192.LSR, der handlede om, hvorvidt tolkeydelser for personer, der er døve eller hørehæmmede, kunne anses for at være momsfritage efter ML § 13, stk. 1, nr. 2, om social forsorg og bistand. Klageren var et tolkecenter, der ydede tolkebistand gennem fastansatte og freelance skrive- og tegnsprogstolke. Tolkeopgaverne bestod især i undervisningstolkning, møde på arbejdspladser, samt tolkning inden for det sociale område. Det var den enkelte person, der var døv eller hørehæmmet, som rekvirerede tolkebistanden.

I første omgang havde skattemyndighederne ikke anset tolkeydelserne for at være momsfritage, hvilket Landsskatteretten omgjorde. Dette begrundede Landsskatteretten med, at tolkebistanden må anses for at være begrundet i en varig fysisk funktionsnedsættelse, der begrænser personens muligheder for at modtage information og kommunikere med andre mennesker. Ydelsen har alene til formål at kompensere for en funktionsnedsættelse med henblik på at give personen med handicap mulighed for i lighed med andre borgere at deltage i sociale og samfundsmæssige aktiviteter. Derfor fandt Landsskatteretten, at tolkeydelserne måtte karakteriseres som social forsorg og bistand og dermed var momsfritage.

På baggrund af Landsskatterettens vurdering må det forventes, at ydelser, der er begrundet i en persons handicap, og som begrænser personens mulighed for at deltage i samfundslivet – hvilket i høj grad er i overensstemmelse med Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2, se afsnit 3.4 – som udgangspunkt må anses for at være social forsorg og bistand i momsmæssig forstand, når ydelserne alene har til formål at kompensere personen for sit handicap og give personen lige muligheder som alle andre i samfundet.

Udover, at landsskatteretskendelsen er i overensstemmelse med konventionens artikel 1, stk. 2, må kendelsen også anses for at være i god overensstemmelse med konventionens artikel 20, litra b, vedrørende personlig mobilitet, og artikel 21, litra a, der vedrører ytrings- og meningsfrihed samt adgang til information. Endelig er der lagt vægt på et stort element af deltagelse og inklusion i kendelsen – hvil-

ket er yderst positivt – idet der lægges vægt på, at personen med handicap skal have lige muligheder for at deltage i sociale og samfundsmæssige aktiviteter, jf. f.eks. konventionens artikel 3, litra c og e, jf. afsnit 3.3, samt artikel 19, 29 og 30, jf. afsnit 3.5.

Der er også andre ydelser til personer med handicap, som er anset for at være momsfritagede som social forsorg og bistand efter ML § 13, stk. 1, nr. 2, som f.eks. ledsagerydelser i form af pleje- og hjælpeydelser og supplerende ledsagelse til aktiviteter uden for hjemmet, overvågning af hjemmerespirator, sekretærbistand eller specialpædagogisk støtte i forbindelse med et uddannelsesforløb.⁸⁷ Dette er en rettighed, som er sikret i Handicapkonventionens artikel 20, litra b, om personlig mobilitet.

Ifølge momspraksis er det ikke alle ydelser til personer med handicap, der kan anses for at udgøre social forsorg og bistand omfattet af momsfritagelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 2.

Dette var ikke tilfældet i SKM2001.41.LSR, hvor der var tale om levering af mad til pensionister og personer med handicap, hvor der ud over madleveringen blev ydet forskellige former for hjælp. Hjælpen bestod i at hjælpe gangbesværede fra stue til køkken, anrette mad, hente bestik, skære kød i stykker for personer med handicap, alarmering af hjemmehjælp ved fald eller sygdom, køb af dagligvarer og hæve penge i banken. Der blev ikke opkrævet særskilt betaling for disse hjælpeydelser. Da leverancen primært bestod i levering af mad, blev ydelserne ikke anset for social forsorg og bistand og var dermed ikke momsfritagede.

Det er indlysende, at alle ydelser ikke skal kunne karakteriseres som social forsorg og bistand i momsmæssig henseende alene af den årsag, at ydelserne leveres til personer med handicap. På den anden side må det principielt for hver enkelt ydelse, der leveres til personer med handicap, vurderes, hvorvidt der er tale om en hjælpeydelse, som kan være omfattet af Handicapkonventionens artikel 20, litra b. Imidlertid fremgår det af ordlyden af artikel 20, litra b, at der skal være tale om “forskellige former for kvalificerede bistands- og formidlingspersoner”, hvilket et køkkenpersonale under normale omstændigheder ikke kan antages at høre under.

Andre ydelser, som kan være handicaprelevante, er værgeydelser, idet værgeydelser bl.a. kan komme på tale, når den, der er under vær-

87. SKM2014.454.SR.

gemål, er ude af stand til at varetage sine anliggender som følge af svær demens, hæmmet psykisk udvikling eller anden form for alvorligt svækket helbred. Hæmmet psykisk udvikling kan i hvert fald falde ind under betegnelsen for et handicap, jf. Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2. Det fremgår af SKM2014.837.SKAT, at værgeomålsydelser som udgangspunkt er momspligtige som selvstændig økonomisk virksomhed, men at ydelserne er momsfrittede efter ML § 13, stk. 1, nr. 2, om social forsorg og bistand.⁸⁸ Værgeydelser kan være omfattet af Handicapkonventionens artikel 12 og 13, samt artikel 20, litra b, hvorfor dansk momspraksis på dette område umiddelbart falder fint i tråd hermed.

Det kan være relevant at kigge på ML § 13, stk. 1, nr. 3, om skoleundervisning, i forhold til handicaprelaterede ydelser. I Landskatterettens kendelse af 17. januar 2005⁸⁹ handlede det om et motionscenter, der bl.a. trænede personer med handicap og overvægtige børn. Disse personer og børn fik halvdelen af kontingentet betalt af amt eller kommune. Træningen foregik principielt på samme måde som al anden træning, bortset fra, at der kunne være behov for flere instruktører end normalt, og at det kunne være nødvendigt at løfte kørestolsbrugere på plads ved maskinerne. Selve instruktionen i brugen af maskinerne var den samme. Landsskatteretten fandt ikke, at styrketræningen kunne karakteriseres som faglig eller skolemæssig undervisning i legemsøvelser. Heri er jeg enig, og jeg ser ingen problemer i forhold til Handicapkonventionen.

I momspraksis er der sket en vurdering af, hvorvidt handicaprelaterede ydelser kan være omfattet af ML § 13, stk. 1, nr. 1, om hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder fysioterapi, og ML § 13, stk. 1, nr. 5, om sport eller fysisk træning. Dette var i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt en rideskoles tilrådgivelsesstilling af ridehal og heste til brug for ridefysioterapi til personer med handicap var momspligtige eller momsfratagne.⁹⁰ Rideskolens ydelser var momspligtige i det omfang, at rideskolen blev drevet med gevinst for øje, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 5. For så vidt intet handicapretligt at bemærke i den sag, andet end at den er et eksempel på forskellige

88. Jf. SKM2014.781.LSR, og Den juridiske vejledning 2017-2, afsnit D.A.5.2.2.3.

89. J.nr. 2-6-1663-0009.

90. SKM2011.205.SR.

generelle momsfritagelsesbestemmelser, der kan komme i spil på handicapområdet.

På baggrund af analysen af dansk momspraksis ses det, at det primært er momsfritagelsesbestemmelsen i ML § 13, stk. 1, nr. 2, vedrørende social forsorg og bistand, der er relevant i en handicapmæssig sammenhæng. Det ses dog også, at en række af momsfritagelsesbestemmelserne kan være relevante, når blot varer eller ydelser sker i tilknytning til handicapområdet eller leveres til personer med handicap. Alene baseret på ovenstående momssager må det forsigtigt konstateres, at dansk momspraksis på disse områder ser ud til at sikre og fremme en rimeligt god beskyttelse af personer med handicap, som sikrer overholdelse af deres rettigheder efter Handicapkonventionen. Det må dog pointeres, at der naturligvis kan være mange andre områder end bare dem, som er behandlet i artiklen, som ville have godt af at blive gennemgået i et handicaprettighedsperspektiv.

5.3. Menneskerettighedsdomstolens sager om beskatning relateret til handicap

Med det formål at sætte momspraksis i et større menneskeretligt perspektiv end blot Handicapkonventionens perspektiv inddrages nogle tankevækkende sager fra EMD, der ganske vist ikke handler om momsbeskatning, men om anden form for beskatning. Sagerne fra EMD viser nogle principielle og strukturelle forhold vedrørende handicaprettigheder inden for skatte- og afgiftsret, som kan vise sig at have eller få betydning også på momsområdet. Danmark har som bekendt tilsluttet sig EMRK, herunder EMD's praksis om fortolkning af EMRK, hvorfor EMD-praksis er meget relevant at inddrage i dansk momsret.

Den første sag, jeg vil tage frem, er *Perks and Others v. UK* af 12. oktober 1999,⁹¹ der vedrører EMRK artikel 5, stk. 1, om ret til frihed og personlig sikkerhed, i relation til Perks, der var en person med handicap. Sagen vil vise sig ad omveje at være relevant for vurderingen af sager om momssvind og -unddragelse mv., når sådanne sager involverer personer med handicap.

91. *Case of Perks and Others v. The United Kingdom* (Application nos. 25277/94, 25279/94, 25280/94, 25282/94, 28048/95, 28192/95 and 28456/95). (EMD-dommene i artiklen er i den engelske version).

Ansøgerne i sagen for EMD var en gruppe personer, herunder Perks, der ikke havde betalt kommuneskat (*poll tax*) med et beløb på ca. GBP 150. På daværende tidspunkt var ansøgerne på bistands-hjælp eller levede af en lav indkomst. I forskellige byretssager (*magistrates' courts*) blev det fastslået, at den manglende betaling skyldtes debitorernes bevidste vægring (*wilful refusal*) eller grov uagtsomhed (*culpable neglect*). De enkelte personer blev herefter frihedsberøvet og varetægtsfængslet.⁹² Ansøgerne fik ingen retshjælp, og ansøgerne var ikke repræsenteret af advokat for byretten. Ansøgerne blev frigivet mod kaution efter at have appelleret til landsretten (*High Court*), hvorefter de alle fik en dom, der omstødte fængselsdommen.

Problemet i sagen var, at *Perks* som den eneste af personerne havde et handicap som følge af meningitis i barndommen. Han havde således flere fysiske og indlæringsvanskeligheder, herunder slem anal-fabetisme. Han behøvede løbende medicin grundet fjernelse af en tumor fra sin hæl, og han oplevede meget besvær med at gå. Under hele forløbet var han på invaliditetsstøtte.

Det fremgår af sagen, at det på intet tidspunkt i det processuelle forløb blev opdaget eller anerkendt, at *Perks* var en person med både fysisk og mentalt handicap. Videre fremgår det, at han på intet tidspunkt var i stand til at forstå, at han havde gjort sig skyldig i manglende betaling af kommuneskat, og han kunne således ikke kendes skyldig i bevidst vægring eller grov uagtsomhed. Dette forhold blev der ikke taget stilling til af EMD's flertal, idet flertallet blot konstaterede, at det ikke med sikkerhed kunne afgøres, hvorvidt byretsdommen led af en defekt, der ikke blot kunne anses som en urimelighed.⁹³

I mine øjne er der måske ikke kun tale om en urimelighed, men om en vis uproportionalitet i forhold til strafniveauet for den manglende betaling på GBP 150, der svarer til ca. 1.250 kr. i dag.⁹⁴ Min mening er dog ret underordnet i denne sammenhæng.

Mindretallet (2 mod 5)⁹⁵ tilkendegav derimod, at byretsdommen havde overtrådt Perks's menneskerettigheder uanset, at byretsdommen måtte være i overensstemmelse med national lov. De henså til, at

92. Perks's dom lød på 30 dage.

93. *Perks and Others v. UK*, afsnit 64.

94. <www.valutakurser.dk> (besøgt den 24. oktober 2017).

95. Dommer Tulkens og dommer Greve.

fængselsdommen kun kunne ske på baggrund af bevidst vægning eller grov uagtsomhed, hvilket byretten burde have undersøgt nærmere i betragtning af Perks's mentale handicap. Dermed gør mindretallet det klart, at det vigtige ikke var spørgsmålet om, hvorvidt byretten var forpligtet til at revidere vurderingen af Perks's bevidste eller uagtsomme adfærd, men derimod det forhold, at byretten *de facto* ikke havde gjort det.

Dissensen fra mindretallet kan muligvis ses som et udtryk for, at personer med mentalt handicap er ude af stand til at begå bevidste eller uagtsomme lovbrud,⁹⁶ men dette mener jeg, er en overfortolkning. Som jeg læser mindretallets udtalelse, drejer det sig om, at det faktum, at en person har et mentalt handicap, nødvendigvis må og skal indgå som en del af vurderingen af, hvorvidt den pågældende person efter en samlet konkret vurdering kan anses for at have begået bevidst eller uagtsomt lovbrud.

Jeg har medtaget sagen, fordi den tydeligt viser, hvordan der må tages hensyn til personer med handicap og deres særlige forhold i sager om momssvig, -svindel, og -unddragelse mv., når det skal vurderes, hvorvidt en person med handicap har begået forsæt eller simpel/grov uagtsomhed. I denne sag er jeg således fuldt ud enig i mindretallets synspunkter, idet de særlige forhold for personer med handicap rent faktisk kan have betydning for vurderingen, hvorfor disse særlige forhold er relevante at medtage i vurderingen.

En sådan vurdering er foretaget i dansk domstolspraksis, SKM2017.135.VLR, hvor landsretten tiltrådte byrettens vurdering. I relation til en mand, der var udviklingshæmmet, fandt byretten ikke, at det var godtgjort, at manden havde den nødvendige tilregnelser i forhold til tiltalen for momsunddragelse, hverken i relation til forsæt eller uagtsomhed, hvorfor manden blev frifundet. Byretten lagde vægt på oplysningerne om mandens personlige forhold og oplysningerne om det faktuelle forløb, der var kommet frem under sagen. Dommen bekræfter forhåbentlig, at en lignende *Perks*-sag ikke på tilsvarende vis kan ske i Danmark.

Yderligere kan der være stor risiko for, at personer med handicap måtte blive udnyttet til at begå økonomisk kriminalitet af kriminelle

96. Hvilket umiddelbart ses tolket på denne måde i Dimopoulos, Andreas, *Issues in Human Rights Protection of Intellectually Disabled Persons* (Ashgate Publishing 2010), s. 92.

personer, der skjuler sig bag et let offer, og det er Danmark forpligtet til at sikre sig, ikke finder sted efter Handicapkonventionens artikel 16, der påbyder beskyttelse mod enhver form for udnyttelse.⁹⁷ Der er angivet den bredest mulige definition på “udnyttelse”, hvilket også må omfatte eksempelvis økonomisk og kriminel udnyttelse.⁹⁸ En sådan udnyttelse af personer med handicap finder desværre rent faktisk sted på momsområdet.

I byretsdommen SKM2011.777.BR var der tale om, at en straffiltalt havde foranlediget en mand, der var udviklingshæmmet, til at momsregistrere sig med en virksomhed. Den straffiltaltes hensigt var at lave momssvindel ved hjælp af falske fakturaer, og at anvende manden med udviklingshandicap som stråmand. Stort set det samme forløb sås i landsretsdommen SKM2011.778.VLR, samt i førortalte SKM2017.135.VLR, hvor den straffiltalte hævdede at have samarbejdet med en mand, der var udviklingshæmmet, men det var alene den straffiltalte, som fandtes skyldig i momsunddragelsen. Dette kommer jeg tilbage til i afsnit 6.7.

En anden EMD-sag er *Guberina v. Croatia* af 22. marts 2016,⁹⁹ der vedrørte EMRK artikel 14 om forbud mod diskriminering. Sagen er relevant i en momsmæssig sammenhæng af to grunde. Den ene er, at den udvider den beskyttede personkreds ikke blot til selve personen med handicap, men også til nærtstående. Den anden grund er, at EMD direkte kritiserer en for restriktiv national fortolkning af en skattebestemmelse, hvortil der kan drages paralleller – blot på nationalt plan – til min tidligere diskussion om EUD’s restriktive fortolkningsstil på området for momsfritagelser og nedsatte momssatser, jf. afsnit 4.1 og 5.1.

De faktiske omstændigheder i sagen var, at ansøgeren, Guberina, ejede en lejlighed på 3. sal, hvor han boede sammen med sin hustru og to børn. Tre år efter at han købte lejligheden, fødte hustruen deres tredje barn, der var født med adskillige fysiske og mentale handicaps. Barnet blev senere erklæret for 100 % handicappet af de sociale myn-

97. Jf. Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 322-323.

98. Jf. Bartlett, Peter og Marianne Schulze, “Urgently awaiting implementation: The right to be free from exploitation, violence and abuse in Article 16 of the Convention on the Rights of Persons with Disabilities (CRPD)”, *International Journal of Law and Psychiatry*, 53 (2017), s. 2-14.

99. Case of *Guberina v. Croatia* (Application no. 23682/13).

digheder. Guberina købte et hus, og solgte lejligheden. Årsagen til køb af hus var, at der ikke var nogen elevator i lejlighedskomplekset, og derfor tilfredsstillede det ikke behovene for hans barn med handicap og familien. Særligt var det vanskeligt at tage hans barn til lægen, fysioterapi, børnehave og skole, og at opfylde barnets sociale behov. Efter huskøbet ansøgte Guberina om skattefrihed for ejendomsavance (*Real Property Transfer Tax*), da dette var muligt, såfremt han ikke havde en anden ejendom, der kunne opfylde hans og familiens boligbehov. Skattemyndighederne nægtede at give ham skattefrihed.

Den første ting i sagen, som er værd at bemærke, er, at EMD finder, at Guberina på baggrund af hans barn med handicap, som han har et tæt personligt forhold til, og som han tager sig af, udgjorde en form for handicapbaseret diskrimination, som er omfattet af EMRK artikel 14.¹⁰⁰ Det er således ikke kun den pågældende person med handicap, som er omfattet af den menneskeretlige handicapbeskyttelse, men også nærtstående personer til disse. Dermed udvides den personkreds, som er beskyttet af handicaprettigheder, ganske betragteligt, hvilket også er set i EU-praksis.¹⁰¹

Den anden ting, som er værd at bemærke i sagen, er, at EMD finder, at der ikke hersker tvivl om, at skattemyndighederne har fejlet i at anerkende de faktiske særlige forhold i Guberinas situation ved den skattemæssige vurdering af, hvorvidt den basale infrastruktur og de tekniske beboelseskraav opfylder familiens behov. EMD påpeger derfor, at skattemyndighederne har foretaget en overdrevent restriktiv holdning i sagen, idet skattemyndighederne har undladt at inddrage Guberina og hans families specielle behov.¹⁰² Skattemyndighederne har derfor overtrådt EMRK, idet de undlod at tage hensyn til uligheden i Guberinas situation, da de vurderede hans skattepligt.¹⁰³

100. *Guberina v. Croatia*, afsnit 79.

101. Jf. også sag C-303/06, *Coleman*, der vedrører Rådets direktiv 2000/78/EF. Se Ketscher, Kirsten, "Handicaprettigheder under udvikling i en krisetid", *Tidsskrift for Socialpolitisk Forening* 5/2012, s. 12, Clifford, Jarlath, "The UN Disability Convention and its Impact on European Equality Law", *The Equal Rights Review*, Vol. Six (2011), s. 18, og Della Fina, Valentina m.fl., *The United Nations Convention on the Rights of Persons with Disabilities – A Commentary* (Springer 2017), s. 112-113.

102. *Guberina v. Croatia*, afsnit 86.

103. *Guberina v. Croatia*, afsnit 98.

Lidt på samme måde som i Perks's tilfælde bliver det påpeget af EMD, at skattemyndighederne ved vurderingen af skattepligt og -frihed må og skal inddrage handicaprelaterede forhold som en integreret del af den skatteretlige vurdering, da der ellers kan blive tale om diskrimination på grund af manglende hensyntagen til handicaprelaterede forhold. Endvidere fremgår det, at EMD kritiserer skattemyndighedernes alt for restriktive fortolkning af indholdet af en skattebestemmelse, fordi den leder til diskrimination af personer med handicap. Her sætter handicaprettighedsbeskyttelsen altså direkte ind over for fortolkningen af nationale skatteregler, hvilket principielt kan have vidererækkende betydning også på andre skatte- og afgiftsområder som eksempelvis momsområdet, se afsnit 6.4.

Tages EMD's kritik for pålydende, hvilket der er mange gode grunde til, må en for restriktiv national fortolkning af en lovbestemmelse ikke medføre diskrimination af personer med handicap. Overført til EU-niveau er kritikken relevant for det tidligere omtalte skisma mellem handicaprettigheder og grundlæggende momsretlige principper, og specielt den strenge ordlydsnære fortolkning af momsfrigagelsesbestemmelser og nedsatte momssatser, jf. afsnit 4.1 og 5.1. EMD's kritik kan pege i retning af, at fortolkningen af en lovbestemmelse – EU- eller national regulering – i en konkret situation ville skulle blødes op, såfremt en for restriktiv fortolkning ville føre til direkte overtrædelse af forbuddet mod diskrimination af personer med handicap, herunder i henhold til Handicapkonventionen. Jeg hælder til en sådan løsning i det omfang, fortolkningen ikke er *contra legem*, og i det omfang, den pågældende lovbestemmelse kan anses for at levne plads til et fortolkningsrum. Er dette ikke muligt, må der lovændringer til, se afsnit 6.4.

Den tredje og sidste sag fra EMD er *Glor v. Switzerland* af 30. april 2009,¹⁰⁴ der vedrører EMRK artikel 14 om forbud mod diskrimination og artikel 8 om ret til respekt for privatliv og familieliv. Sagen skal kun omtales kort, idet sagen blot eksemplificerer en situation, hvor en bestemt beskatningsform af EMD blev anset for at udgøre en

104. *Case of Glor v. Switzerland* (Application no. 13444/04). Sagen er omtalt i Stavert, Jill, "Glor v. Switzerland: Article 14 ECHR, Disability and Non-Discrimination", *Edinburg Law Review*, 2010, Vol. 14, Issue 1, s. 141-146, og Lord, Janet E. og Rebecca Brown, "The Role of Reasonable Accommodation" i Rioux, Marcia H. m.fl., *Critical Perspectives on Human Rights and Disability Law* (Martinus Nijhoff Publishers 2011), s. 297-298.

diskrimination på grund af handicap.¹⁰⁵ Samtidig viser sagen de overvejelser, der lå bag EMD's vurdering.

Glor blev erklæret uegnet til militærtjeneste, fordi han led af type 1 diabetes. Senere blev han også fritaget fra civilbeskyttelsestjeneste, men denne blev opløftet igen, hvorefter han blev sendt til civilbeskyttelsesreserven. Han ansøgte flere gange frivilligt, men blev aldrig kaldt til tjeneste. Herefter sendte skattemyndighederne ham en opkrævning på en "militærtjenestefritagelsesskat" (*military-service exemption tax*) på ca. EUR 477, som var beregnet på baggrund af hans skattepligtige årsindkomst. Denne skatteopkrævning klagede Glor over som diskriminerende på grund af handicap, fordi han altid havde været parat til at tage militærtjenesten. Hertil svarede skattemyndighederne, at skatten skulle betales for at blive fritaget for militærtjeneste, medmindre man led af et væsentligt fysisk eller mentalt handicap på mindst 40 %, hvilket skattemyndighederne ikke fandt, var tilfældet med Glor.

EMD foretog en længere hensynsafvejning, der endte med at fastslå, at der var tale om en diskrimination på grund af handicap i forbindelse med den pågældende skat.¹⁰⁶ Set i forhold til skattens formål og virkninger kunne skatten ikke anses for at være rimelig henset til normale demokratiske principper, idet der ikke var noget objektivt grundlag for at skelne mellem personer, der er uegnede til tjeneste og fritaget for beskatning, og personer, der erklæres uegnede til tjeneste og skal betale skatten.¹⁰⁷

Henført til momsområdet kan det overvejes, om der er tilstrækkelig opmærksomhed på de momsmæssige sondringer og vurderinger, der enten medfører momspligt eller momsfritagelse, og i givet fald, om disse sondringer er objektivt begrundede og ikke kan anses for at være rimelige, fordi de strider mod normale demokratiske principper. Dette kan både være vedrørende fastlæggelsen af forskellige definitioner på handicap, der kan resultere i, om personen er inde eller ude af en momspligt/-fritagelse, og vedrørende fortolkningen af handicaprelaterede momsbestemmelser ved vurderingen af, om be-

105. Se evt. Clement Endresen, der er kritisk over for EMD's opfattelse i Endresen, Clement, "Taxation and the European Convention for the Protection of Human Rights: Substantive Issues", *Intertax*, 2017, Volume 45, Issue 8 & 9, s. 523-524.

106. *Glor v. Switzerland*, afsnit 96.

107. *Glor v. Switzerland*, afsnit 97.

stemmelsens indhold er opfyldt eller ej. I disse situationer må man nøje overveje, om det er objektivt begrundet, såfremt konsekvensen bliver, at beskatningen må anses som en diskrimination på grund af handicap.

Det er nærliggende, at det principielle i, hvorvidt en sontring er objektivt begrundet og ikke kan anses for at være rimelig målt op imod normale demokratiske principper, også vil kunne finde anvendelse på det ensidige fokus på blindhed og synshandicap i momslovgivningen, jf. afsnit 4.1 og 4.2. Fokuseringen på blindhed og synshandicap ekskluderer øvrige handicap, der ellers er beskyttet af Handicapkonventionen, hvorfor personer med øvrige handicap ikke får samme rettigheder og beskyttelse som personer med blindhed og synshandicap får gennem momslovgivningen. Set i dette lys kan *Glor*-sagen måske støtte op om en gennemgang af hele momslovgivningen i et handicaprettighedsperspektiv.¹⁰⁸

6. Handicapkonventionens betydning for dansk momsret

I indledningen blev antallet af personer med handicap estimeret til ca. 330.000 i Danmark, jf. afsnit 1. For nylig har EU-Kommissionen foruddiskonteret antallet af personer i EU med flere og/eller mindre handicap i år 2020 til at være ca. 120 mio. under hensyntagen til den demografiske aldring.¹⁰⁹ Andelen af personer med handicap udgør således en betragtelig størrelse af den europæiske befolkning. Så meget desto mere er der grund til at være opmærksom på de handicapretlige regler inden for al jura i samfundet, heri indbefattet momsretten.

6.1. Danmark er pålagt en række positive handlepligter

Handicaplovgivning og særligt Handicapkonventionen må anses for at have stor betydning for dansk momsret i kraft af, at Danmark er dobbelt retligt bundet af Handicapkonventionen gennem Danmarks egen tiltrædelse og gennem EU's tiltrædelse heraf. Handicapkonven-

108. I samme retning Jill Stavert, der om *Glor*-sagen anfører: "Its findings should inform law and policy regarding disability and discrimination." Se også Stavert, Jill, "Glor v. Switzerland: Article 14 ECHR, Disability and Non-Discrimination", 14 *Edinburgh L. Rev.* 141, 146 (2010), s. 146.

109. KOM (2015) 0615 endelig af 2. december 2015, s. 2.

tionen pålægger Danmark en lang række af positive handlepligter for at sikre og fremme ikke-diskrimination, ligestilling og inklusion af personer med handicap overalt i samfundet og i al dansk lovgivning, herunder momslovgivningen, jf. afsnit 3.5.

Som sådan har Danmark ikke pligt til at forfordele eller favorisere personer med handicap frem for alle andre, men Danmark er forpligtet til at sikre og fremme, at personer med handicap som minimum behandles lige og på samme fod som alle andre, og at personer med handicap sikres de samme rettigheder og muligheder som alle andre i samfundet, jf. afsnit 3.5. Det er dog vigtigt at bemærke, at selvom Danmark ikke har pligt til positiv særbehandling af personer med handicap, vil det ikke i sig selv være i strid med Handicapkonventionen, hvis Danmark måtte give personer med handicap en bedre beskyttelse, herunder i forhold til alle andre, end den beskyttelse, som Handicapkonventionen giver, jf. konventionens artikel 4, stk. 4, og artikel 5, stk. 4, jf. afsnit 3.5.

6.2. Momslovgivningen fokuserer ensidigt på blindhed som handicap

På baggrund af undersøgelsen af momslovgivningen kan det konkluderes, at den direkte manifestation af handicaprettigheder i momslovgivningen først og fremmest finder sted i form af gunstig momsmæssig behandling af personer med blindhed og synshandicap, idet både momssystemdirektivet og den danske momslov stort set kun indeholder positive bestemmelser om netop denne form for handicap, jf. afsnit 4.1 og 4.2. Under henvisning til Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2, som definerer den af konventionen omfattede personkreds, jf. afsnit 3.4, må jeg kritisere det ensidige fokus i momslovgivningen på blindhed og synshandicap. Som jeg ser det, er det en ubegrundet skævhed, at personer med handicap momsmæssigt ikke bliver stillet ens i de tilfælde, hvor de alle er omfattede af den beskyttede personkreds i konventionen, jf. afsnit 4.1 og 4.2. Alene dette burde give anledning til, at momslovgivningen gennemgås grundigt med henblik på at sikre, at Danmark lever op til sine forpligtelser i henhold til Handicapkonventionen.

Ud fra et retligt synspunkt er jeg tvivlende over for, hvorvidt det er muligt at skabe momsmæssig ligestilling mellem alle personer med handicap, når disse personer ikke lider af blindhed eller synshandi-

cap, og sådanne øvrige handicap ikke direkte fremgår af momsbestemmelsens ordlyd. Spørgsmålet er, hvor langt en analogislutning fra personer med blindhed eller synshandicap egentlig kan udstrækkes i forhold til alle øvrige fysiske, psykiske, intellektuelle og sensoriske handicap, som er omfattet af Handicapkonventionens artikel 1, stk. 2. I den forbindelse må der gøres opmærksom på det særlige forhold, at definitionen på handicap må antages at være dynamisk og følge samfundsudviklingen, jf. afsnit 3.4, hvilket på sigt kan medføre en ret lang – og givet vis uforudset – udstrækning af analogislutningen fra personer med blindhed og synshandicap til mange andre personer med øvrige eller nye handicaps. En løsning ved hjælp af analogislutninger tror jeg ikke på, se næste afsnit, idet klar og tydelig momslovgivning må anses for at være mere hensigtsmæssig.

6.3. Skismaet mellem handicaprettigheder og grundlæggende momsretlige principper

Der er en anden grund til, at jeg som udgangspunkt ikke anser analogislutninger for at være en farbar vej inden for momsretten, jf. forrige afsnit. Oven for er flere gange anført, at EU-Domstolen har en fast og langvarig fortolkningsstil på området for momsfritagelser og nedsatte momssatser, jf. afsnit 4.1 og 5.1. Af denne fortolkningsstil følger, at der skal foretages en streng ordlydsfortolkning af bestemmelser vedrørende momsfritagelser og nedsatte momssatser, da disse bestemmelser udgør undtagelser fra det momsretlige udgangspunkt om momsplicht. Heraf følger så, at analogislutninger som udgangspunkt ikke kan anvendes i noget særligt stort omfang, fordi det klart udvider en bestemmelse ud over selve dens ordlyd. Specielt gør dette sig gældende i de situationer, hvor en bestemmelse præcist definerer sin målgruppe, herigennem ved specifikt at angive personer, der er blinde eller synshandicappede. Dette taler igen for, at momslovgivningen bør gennemgås detaljeret med handicapregulering for øje.

Det er min opfattelse, at EU-Domstolens strenge ordlydsnære fortolkningsstil på området for momsfritagelser og nedsatte momssatser reelt fører til et skisma mellem handicaprettigheder og grundlæggende momsretlige principper, hvilket jeg har diskuteret flere gange oven for, jf. afsnit 4.1 og 5.1.

Skismaet skyldes, at momsfritagelsesbestemmelser ikke kan fortolkes udvidende eller til fordel for personer med handicap, herunder

af hensyn til at opfylde Handicapkonventionen, hvilket er en konsekvens af den strenge ordlydsnære fortolkning, der skal ske af momsfrigørelsesbestemmelser ifølge EU-Domstolen. EU-Domstolen er således en nøgleaktør for at sikre og fremme handicaprettigheder i EU-praksis, idet handicaprettigheder i stort omfang beskyttes ved hjælp af momsfrigørelser og nedsatte momssatser. Problemet er bare, at EU-Domstolen er bundet ikke bare af momssystemdirektivet, men også af sin egen faste og langvarige fortolkningsstil på momsfrigørelsesområdet, der afskærer muligheden for at fortolke til fordel for personer med handicap ud over, hvad bestemmelsens ordlyd kan bære.

Efter min vurdering kan skismaet kun løses, hvis EU-Domstolen enten slækker på sin hidtidige fortolkningsstil vedrørende momsfrigørelser og nedsatte momssatser, eller EU-lovgiver foretager de nødvendige ændringer og tilpasninger i momssystemdirektivet, der i højere grad kan realisere handicaprettighederne indeholdt i Handicapkonventionen, jf. afsnit 5.1.

6.4. Restriktiv national fortolkning i strid med menneskerettigheder og grundlæggende rettigheder

En lignende problemstilling som med skismaet mellem handicaprettigheder og grundlæggende momsretlige principper på EU-plan, jf. afsnit 6.3, afspejles i en vis udstrækning på nationalt plan i forbindelse med *Guberina*-sagen, jf. afsnit 5.3. I denne sag kritiserede Menneskerettighedsdomstolen skattemyndighedernes alt for restriktive fortolkning af indholdet af en skattebestemmelse, fordi den ledte til diskrimination af personer med handicap. Overført til momsområdet kan der opstå den situation, at en national momsbestemmelse fortolkes restriktivt i national ret, hvilket er i strid med Handicapkonventionens påbud om ikke-diskrimination af personer med handicap.

Løsningen kan være at bløde fortolkningen af en lovbestemmelse i en konkret situation op, såfremt en for restriktiv national fortolkning ville føre til direkte overtrædelse af forbuddet mod diskrimination af personer med handicap, herunder ifølge Handicapkonventionen. Dette ville forudsætte, at en sådan fortolkning ikke ville være *contra legem*, og at den pågældende lovbestemmelse kunne anses for at levne plads til et fortolkningsrum. Såfremt disse forudsætninger ikke ville være opfyldt, måtte lovgivningsmagten træde til og foretage

de nødvendige lovændringer, der kunne bringe den pågældende lovbestemmelse i overensstemmelse med anti-diskriminationsforbuddet.

6.5. Flere momsfritagelser og nedsatte momssatser?

Som bekendt har Danmark valgt ikke at have nedsatte momssatser, selvom det er en ofte tilbagevendende diskussion både blandt politikerne og i medierne.¹¹⁰ Det fremgår af ovenstående, at handicaprettigheder ofte sikres og fremmes ved hjælp af pris- og omkostningsnedsættelser, herunder i form af nedsatte momssatser, jf. afsnit 3.5, 4.1 og 5.1. Er det muligt, at handicaprettighedssynspunkter kan medvirke til at presse på for at indføre nedsatte momssatser i Danmark? Henset til tidligere manglende politisk opbakning herfor tror jeg ikke, at dette pres kan blive stort nok til, at det kan trække ny momslovgivning om nedsatte momssatser i hus. Internationale forskere peger da også på, at nedsatte momssatser ikke er nogen god løsning, da de medfører flere negative effekter end positive.¹¹¹

I forlængelse heraf må det bemærkes, at som følge af EU-Domstolens strenge fortolkningsstil på området for momsfritagelser og nedsatte momssatser, jf. afsnit 4.1, 5.1 og 6.3, er det heller ikke muligt for Danmark – selv hvis der var politisk opbakning hertil – at gå videre med implementering af handicaprettigheder ved brug af momsfritagelser og nedsatte momssatser, såfremt det gik ud over, hvad der er hjemlet i momssystemdirektivet og i direktivbestemmelsernes direkte ordlyd.¹¹²

På EU-niveau må det være sådan, at hvis der i videre omfang skal gives momsfritagelser eller nedsatte momssatser med henblik på at tilgodese Handicapkonventionen, kan dette kun ske ved, at EU-lovgiver vedtager direktivændringer til momssystemdirektivet, medmindre EU-Domstolen af egen drift måtte lempe sin hidtidige praksis vedrørende momsfritagelser, hvilket synes usandsynligt. Derimod virker det rent umiddelbart forholdsvis sandsynligt – trods énstemmighedskravet¹¹³ – at EU-medlemsstaterne ville kunne blive enige om at

110. Se f.eks. Skatteministeriet, artikel i *Skat* af 30. juni 2005 om Differentieret moms, og Juul, Mette, "Reducerede momssatser forringer retssikkerheden", *Momspanelet*, 2017, 1.

111. Jf. Feria, Rita de la, "Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe", *Intertax*, 2015, Volume 43, Issue 2, s. 155-172.

112. Jf. sag C-360/11, *Kommissionen mod Spanien*.

113. Jf. Traktaten om den Europæiske Unions Funktionsmåde artikel 113.

foretage betydelige ændringer i momssystemdirektivet af hensyn til Handicapkonventionen i lyset af, at EU har tiltrådt konventionen, jf. afsnit 3.6. På trods af, at det er et sandsynligt scenarie, er det nok endnu mere sandsynligt, at der ikke ville kunne skabes enighed med begrundelser såsom tab af momsprovenu, økonomiske hensyn, kompleksitet, andre og vigtigere prioriteringer, negative effekter mv.¹¹⁴

6.6. Inddragelse af særlige forhold for personer med handicap i den momsmæssige vurdering

Som følge af, at personer med handicap i sagens natur rent faktisk befinder sig i en anden situation end personer uden handicap, er der tale om nogle særlige forhold, som gør sig gældende for personer med handicap. Dette var kernen i *Perks*-sagen for Menneskerettighedsdomstolen, jf. afsnit 5.3, hvor mindretallet fandt, at Perks's menneskerettigheder var overtrådt uanset, at dommerens resultat måtte være i overensstemmelse med national lov. Mindretallet kritiserede således, at dommeren ikke havde inddraget det faktum, at Perks havde et mentalt handicap, der burde være indgået som en del af vurderingen af, hvorvidt Perks kunne anses for at have begået bevidst eller uagtsomt lovbrud.

På trods af, at flertallet i *Perks*-sagen ikke tilsluttede sig denne kritik, er det min holdning, at der må og skal tages hensyn til personer med handicap og deres særlige forhold, når som helst det er relevant i en momsretlig sammenhæng. Sådanne særlige forhold for personer med handicap er f.eks. relevante i forbindelse med sager om momssvig, -svindel, og -unddragelse mv., når det skal vurderes, hvorvidt en person med handicap – i dette tilfælde mentalt handicap – kan anses for at have begået forsæt eller simpel/grov uagtsomhed, jf. *Perks*-sagen, der med mindretallets tilkendegivelse understøtter relevansen heraf.

Dansk domstolspraksis er umiddelbart på linje med mindretallet i *Perks*-sagen, idet Landsretten ses at inddrage de særlige faktiske forhold for personer med handicap, herunder personer, der er udvik-

114. Jf. evt. afsnit 5.1 vedrørende sag C-573/15, *Oxycure Belgium*, hvor EU-Domstolen anfører, at EU-lovgiver besidder et vidt politisk skøn.

lingshæmmede,¹¹⁵ i den momsmæssige vurdering af den pågældendes forsæt og uagtsomhed til momsunddragelse, jf. afsnit 5.3.

Vigtigheden af at inddrage de særlige forhold, der gør sig gældende for personer med handicap, i en momsretlig vurdering, understøttes endvidere af *Guberina*-sagen og *Glor*-sagen, jf. afsnit 5.3, hvor Menneskerettighedsdomstolen stærkt kritiserede, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke havde taget hensyn til de særlige forhold, der konkret gjorde sig gældende i forbindelse med den skattemæssige behandling af *Guberina* og *Glor*, hvilket var diskriminering på grund af handicap i strid med Menneskerettighedskonventionen.

6.7. Beskyttelse mod udnyttelse i forbindelse med momssvind og -unddragelse

Et område, som fortjener stor opmærksomhed, er risikoen for, at personer med handicap måtte blive udnyttet til at begå økonomisk kriminalitet af kriminelle personer, der skjuler sig bag et let offer. Danmark er positivt forpligtet til at sikre sig, at en sådan udnyttelse af personer med handicap ikke finder sted i henhold til Handicapkonventionens artikel 16, der påbyder beskyttelse mod enhver form for udnyttelse. Dansk domstolspraksis viser, at risikoen for udnyttelse af personer med handicap til momssvind og momsunddragelse er et reelt problem, der er forekommende i praksis,¹¹⁶ jf. afsnit 5.3.

Jeg opfordrer derfor til øget fokus og opmærksomhed på, hvorvidt momslovgivningen og anden lovgivning yder tilstrækkelig beskyttelse for personer med handicap mod en sådan udnyttelse, særligt for præventivt at undgå, at udnyttelsen overhovedet sker i første omgang. Skaden er allerede sket når en person med handicap er blevet udnyttet til at begå økonomisk kriminalitet, og domstolen skal vurdere, hvorvidt denne person har handlet forsætligt eller groft uagtsomt i forbindelse hermed. Det er således ikke nok, at domstolspraksis tilser Handicapkonventionens artikel 16, for da er det for sent for at undgå udnyttelsen af personer med handicap.

115. Jf. SKM2017.135.VLR.

116. Jf. SKM2011.777.BR, SKM2011.778.VLR, og SKM2017.135.VLR.

6.8. Deltagelse og inklusion af personer med handicap i erhvervslivet

En ting, som jeg blot overvejer, er, om momslovgivningen i tilstrækkelig grad sikrer og fremmer deltagelsen og inklusionen af personer med handicap i erhvervslivet, jf. afsnit 3.5, hvilket i denne sammenhæng vil sige deres adgang til at drive selvstændig økonomisk virksomhed efter momsloven.

Handicapkonventionens artikel 26 fastsætter, at personer med handicap skal opnå den størst mulige uafhængighed, fuld fysisk, psykisk, social og erhvervsmæssig formåen samt fuld inkludering i alle livets forhold. Videre påbyder konventionens artikel 27, litra f, at mulighederne for personer med handicap skal fremmes i forhold til selvstændig virksomhed, iværksætteri, udvikling af kooperativer samt etablering af egenvirksomhed.¹¹⁷

På nuværende tidspunkt skal jeg ikke kunne sige, hvorvidt dansk momslovgivning i tilstrækkelig grad kan anses for at sikre og fremme deltagelsen af personer med handicap på lige fod med alle andre i erhvervslivet, herunder giver lige muligheder og inklusion for personer med handicap til at starte og drive momspligtig virksomhed. Det har ikke har været muligt at undersøge dette inden for rammerne af artiklen, hvorfor tanken blot må hænge i luften og måske give anledning til en senere undersøgelse heraf.

6.9. Fremtidigt øget fokus på handicaprettigheder på momsområdet

Som den allersidste bemærkning vil jeg opfordre til, at der her og nu og fremadrettet skabes et øget fokus på handicaprettighederne som en del af momsretten, og at momslovgivningen gennemgås på ny og med åbent kritisk sind på baggrund af et handicaprettighedsperspektiv. Opfordringen er ikke kun ment på grund af, at vi er retligt forpligtede til det i henhold til Handicapkonventionen, men også på grund af, at vi alle er mennesker og medmennesker i et inkluderende samfund.

117. Jf. også Rådets direktiv 2000/78/EF, artikel 3, stk. 1, litra a, der fastsætter, at alle personer skal behandles lige for så vidt angår vilkårene for adgang til lønnet beskæftigelse, udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed og erhvervsmæssig beskæftigelse.

